Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
Bacharelado em Administração Pública

Contabilidade Pública

Rosaura Conceição Haddad
Francisco Glauber Lima Mota

CAPES
2010

H126c Haddad, Rosaura Conceição
Contabilidade pública / Rosaura Conceição Haddad, Francisco Glauber Lima Mota. – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2010.
152p. : il.

Inclui bibliografia
Bacharelado em Administração Pública
ISBN: 978-85-7988-085-8

1. Contabilidade pública. 2. Administração pública. 3. Educação a distância. I. Mota, Francisco Glauber Lima. II. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Brasil). III. Universidade Aberta do Brasil. IV. Título.

CDU: 657

Catalogação na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO – PNAP

Alexandre Marino Costa
Claudinê Jordão de Carvalho
Eliane Moreira Sá de Souza
Marcos Tanure Sanabio
Maria Aparecida da Silva
Marina Isabel de Almeida
Oreste Preti
Tatiane Michelon
Teresa Cristina Janes Carneiro

METODOLOGIA PARA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Universidade Federal de Mato Grosso

COORDENAÇÃO TÉCNICA – DED

Soraya Matos de Vasconcelos
Tatiane Michelon
Tatiane Pacanaro Trinca

AUTORES DO CONTEÚDO

Rosaura Conceição Haddad
Francisco Glauber Lima Mota

EQUIPE DE DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS CAD/UFSC

Coordenador do Projeto
Alexandre Marino Costa

Coordenação de Produção de Recursos Didáticos
Denise Aparecida Bunn

Supervisão de Produção de Recursos Didáticos
Érika Alessandra Salmeron Silva

Designer Instrucional
Denise Aparecida Bunn
Adriana Novelli

Auxiliar Administrativo
Stephany Kaori Yoshida

Capa
Alexandre Noronha

Ilustração
Adriano Schmidt Reibnitz

Projeto Gráfico e Finalização
Annye Cristiny Tessaro

Editoração
Adriano Schmidt Reibnitz

Revisão Textual
Jaqueline Santos de Avila
Mara Aparecida Andrade R. Siqueira

PREFÁCIO

Os dois principais desafios da atualidade na área educacional do País são a qualificação dos professores que atuam nas escolas de educação básica e a qualificação do quadro funcional atuante na gestão do Estado brasileiro, nas várias instâncias administrativas. O Ministério da Educação (MEC) está enfrentando o primeiro desafio com o Plano Nacional de Formação de Professores, que tem por objetivo qualificar mais de 300.000 professores em exercício nas escolas de Ensino Fundamental e Médio, sendo metade desse esforço realizado pelo Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Em relação ao segundo desafio, o MEC, por meio da UAB/CAPES, lança o Programa Nacional de Formação em Administração Pública (PNAP). Esse programa engloba um curso de bacharelado e três especializações (Gestão Pública, Gestão Pública Municipal e Gestão em Saúde) e visa colaborar com o esforço de qualificação dos gestores públicos brasileiros, com especial atenção no atendimento ao interior do País, por meio de polos da UAB.

O PNAP é um programa com características especiais. Em primeiro lugar, tal programa surgiu do esforço e da reflexão de uma rede composta pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), pelo Ministério do Planejamento, pelo Ministério da Saúde, pelo Conselho Federal de Administração, pela Secretaria de Educação a Distância (SEED) e por mais de 20 instituições públicas de Ensino Superior (IPES), vinculadas à UAB, que colaboraram na elaboração do Projeto Político Pedagógico (PPP) dos cursos. Em segundo lugar, esse projeto será aplicado por todas as IPES e pretende manter um padrão de qualidade em todo o País, mas abrindo margem para que cada IPES, que ofertará os cursos, possa incluir assuntos em atendimento às diversidades econômicas e culturais de sua região.

Outro elemento importante é a construção coletiva do material didático. A UAB colocará à disposição das IPES um material didático mínimo de referência para todas as disciplinas obrigatórias e para algumas optativas. Esse material está sendo elaborado por profissionais experientes da área da Administração Pública de mais de 30 diferentes instituições, com apoio de equipe multidisciplinar. Por último, a produção coletiva antecipada dos materiais didáticos acaba por liberar o corpo docente das IPES e faz com que haja maior dedicação ao processo de gestão acadêmica dos cursos; uniformiza um elevado patamar de qualidade para o material didático e garante o desenvolvimento ininterrupto dos cursos, sem as paralisações que sempre comprometem o entusiasmo dos alunos.

Por tudo isso, estamos seguros de que mais um importante passo em direção à democratização do Ensino Superior público e de qualidade está sendo dado, desta vez contribuindo também para a melhoria da gestão pública brasileira.

Celso José da Costa
Diretor de Educação a Distância
Coordenador Nacional da UAB
CAPES-MEC

Sumário

Apresentação 11

Unidade 1 – Conceitos Orçamentários e Financeiros

Orçamento Público 15
- Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Federal 18
- Esferas da Lei Orçamentária Anual (LOA) 19
- Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias 19
  - Plano Plurianual (PPA) 20
  - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 20
- Princípios Orçamentários 21
- Créditos Orçamentários e Adicionais 23
  - Créditos Adicionais 23
- Descentralização Orçamentária 25
- Programação Financeira 26
  - Descentralização Financeira (Liberação) 28

Unidade 2 – Receitas e Despesas Públicas

Receitas 37
- Ingressos Orçamentários (Receita Orçamentária) 39
- Ingressos Extraorçamentários 39
- Características dos Ingressos Financeiros 40
- Receitas Orçamentárias Efetivas e Não Efetivas 41
- Classificações da Receita Orçamentária 42
  - Classificação Econômica (ou Quanto à Natureza) 42
- Etapas e Estágios da Receita Orçamentária 44

Despesas 45
Dispêndios Orçamentários (Despesa Orçamentária) 46
Dispêndios Extraorçamentários 47
Classificações da Despesa Orçamentária 48
Natureza da Despesa Orçamentária 48
Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária 49
Categoria Econômica 49
Etapas da Despesa Orçamentária 50
Planejamento 50
Execução 51
Controle e Avaliação 51

Unidade 3 – Contabilidade Pública e Subsistemas de Contas

Contabilidade Pública 61
Conceitos 63
Objetos 65
Regimes Orçamentário e Contábil 66
Exercício Financeiro 67
Campo de Aplicação 68
Avaliação de Itens Patrimoniais 69
Classificação dos Fatos Contábeis Públicos 70
Variações Patrimoniais 73
Variações Ativas e Passivas 75
Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias 75
Variações Orçamentárias 75
Variações Extraorçamentárias 76
Mutações Ativas e Passivas 77
Subsistemas de Contas 81
Subsistema Financeiro 83
Subsistema Patrimonial (ou Não Financeiro) 84
Subsistemas de Compensação e Orçamentário 85
Subsistema de Custos 87

Unidade 4 – Plano de Contas

Introdução 95
Conceito, objetivos e composição do Plano de Contas 97
Estrutura Básica do Plano de Contas do Governo Federal 98
Contas de Controle (ativo e passivo compensado) 100

Unidade 5 – Demonstrações Contábeis

Introdução 109
Balanço Patrimonial 112
- Estrutura do Balanço Patrimonial 113
- Análise do Balanço Patrimonial 114

Balanço Orçamentário 119
- Estrutura do Balanço Orçamentário 119
- Análise do Balanço Orçamentário 121

Balanço Financeiro 125
- Estrutura do Balanço Financeiro 126
- Análise do Balanço Financeiro 127
- Indicadores de Gestão 128

Demonstração das Variações Patrimoniais 130
- Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais 131
- Análise da Demonstração das Variações Patrimoniais 134
- Demonstração dos Fluxos de Caixa 137

Demonstração do Resultado Econômico 138
Demonstrativos Exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal 139
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) 139
- Relatório de Gestão Fiscal 141

Referências 149

Minicurrículo 152

Apresentação

Caro estudante!

Seja bem-vindo à disciplina *Contabilidade Pública*.

Você iniciou o estudo da Ciência Contábil no módulo de *Contabilidade Geral* no semestre passado. Neste semestre, você aprenderá que a Contabilidade Pública é um dos ramos da Ciência Contábil.

Em *Contabilidade Geral* você aprendeu sobre o patrimônio, sua composição, suas variações, conceitos contábeis, plano de contas, registros contábeis dos fatos administrativos, demonstrações contábeis e legislação básica.

Agora, você, futuro (ou já) Administrador Público, verá como funciona a Contabilidade Aplicada à Administração Pública, dada a necessidade de os entes da Federação coletarem, registrarem, acompanharem e fiscalizarem todos os atos e fatos que envolvem o patrimônio público.

Para entender melhor essa matéria, é necessário conhecimento básico da contabilidade geral e noções sobre o orçamento público e sua execução orçamentária e financeira.

Com relação ao Orçamento Público, neste módulo, estudaremos alguns conceitos básicos apenas com a intenção de nivelar a linguagem, visto que esta será uma matéria que você estudará no módulo 6, quando será abordado todo o processo e sistema de planejamento.

Você observará que a Contabilidade Pública está relacionada ao controle do orçamento e do patrimônio público e, a esta disciplina, cabe acompanhar todos os atos e fatos praticados pelo administrador, tendo como papel principal contribuir para o processo decisório.

Professora Rosaura Conceição Haddad
Professor Francisco Glauber Lima Mota

UNIDADE 1

Conceitos Orçamentários e Financeiros

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Descrever o que é orçamento público;
- Ressaltar a importância do orçamento público;
- Conhecer receita e despesa;
- Identificar etapas do ciclo orçamentário; e
- Observar qual a etapa de atuação da Contabilidade Pública.

Orçamento Público

Caro estudante,

Nesta Unidade, estudaremos o significado do orçamento público, sua importância como instrumento do planejamento governamental e sua vinculação com a contabilidade pública, mostrando a legislação básica e atual que regem a matéria. Apresentaremos alguns conceitos para facilitar a sua compreensão sobre a contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial, que diferem em vários aspectos da contabilidade geral, principalmente em relação aos lançamentos contábeis e suas demonstrações.

Abordaremos os aspectos constitucionais do orçamento, os princípios orçamentários, os créditos adicionais, o ciclo orçamentário e as descentralizações orçamentária e financeira que irão servir de base para assimilação das próximas Unidades. Portanto, a finalidade desta Unidade é demonstrar que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta particularidades, a começar pelos conceitos orçamentários que ensejarão registros contábeis próprios possibilitando o controle e a avaliação, sendo um importantíssimo instrumento para a Administração Pública e a sociedade.

Você deve se perguntar:

O que o Governo faz com os impostos, as taxas e os serviços que são pagos pelos cidadãos? Esse dinheiro é bem aplicado? Os gastos são realizados aleatoriamente ou existe um planejamento? Quais as prioridades da sociedade? O que é mais importante: saúde, educação, habitação ou saneamento?

O orçamento é o instrumento de maior relevância e provavelmente o mais antigo da Administração Pública. É utilizado pelos Governos para organizar os recursos financeiros.

Inicialmente, você deve relacionar o orçamento à ideia de planejamento. Isso porque o Governo, todos os anos, deve elaborar um documento que demonstre o que se pretende arrecadar e como tal arrecadação será aplicada. Para tanto, é necessário vincular a aplicação desses recursos a metas e a programas necessários para atender a demanda da sociedade ou para solucionar uma dificuldade diagnosticada.

Para melhor compreensão, vamos comparar o orçamento público, do qual estamos falando com o orçamento doméstico. Você pode receber dinheiro de várias fontes: salário, prestação de serviços, aluguel do apartamento, juros de aplicações financeiras, empréstimo bancário ou "cheque especial", venda do carro etc. Com esse dinheiro, você deverá fazer compras e pagamentos: compra do carro, compra de material de construção da casa, pagamento do aluguel, da conta de luz, do telefone, do condomínio, do colégio e, talvez, fazer um empréstimo para o cunhado.

Relacionar em um documento cada um desses itens com seus respectivos valores significa prever os valores a receber (receita) e determinar as contas a pagar (despesa). Isso pode ser chamado de orçamento (doméstico). Nessa visão financista, o enfoque se dá somente na movimentação de dinheiro.

O orçamento não pode ser compreendido apenas em função do fator financeiro. O orçamento deve estar vinculado às atividades de planejamento. Na realidade, o orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, de estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro.

O orçamento público é um documento que dá autorização para se receber e para se gastar recursos financeiros. Diferencia-se daquela relação doméstica de valores em razão de estar fundamentado legalmente. Como trata de recursos financeiros públicos, é necessário que a aplicação desses recursos esteja prevista em lei.

De acordo com Mota (2009), o orçamento público, portanto, é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e pelas entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados por eles na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou de ampliar os serviços públicos, bem como de realizar obras que atendam as necessidades da população.

A Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, em seu artigo 2º, tratou da lei orçamentária estabelecendo que:

> A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade (BRASIL, 1964, art. 2º).

Conheça melhor esta lei acessando o *site*: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

No Brasil, o orçamento reveste-se de formalidades legais constitucionais. Assim, todo planejamento somente terá validade após sua transformação em lei, na qual será prevista a receita a ser arrecadada e fixada a despesa a ser realizada. Por causa dessa rigidez legal as despesas só poderão ser realizadas se incorporadas ao orçamento.

> Orçamento é uma peça autorizativa com a qual se autoriza o recebimento dos recursos financeiros e a realização dos gastos.

No Brasil, é utilizada, desde a edição da Lei n. 4.320/64, a técnica do orçamento-programa, que é um sistema de planejamento, programação e orçamentação, modelo inicialmente introduzido nos Estados Unidos, na década de 1950.

Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Federal

Como instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal, temos:

- O Plano Plurianual (PPA).
- A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
- A Lei Orçamentária Anual (LOA).

É importante que você saiba que toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, que é de quatro anos.

O PPA é doutrinariamente conhecido como o planejamento estratégico de médio prazo da Administração Pública brasileira que contém os projetos e as atividades que o Governo pretende realizar, ordenando suas ações e visando à consecução de objetivos e metas a serem atingidas em quatro anos, intercalado em dois mandatos, como podemos ver na Figura 1:

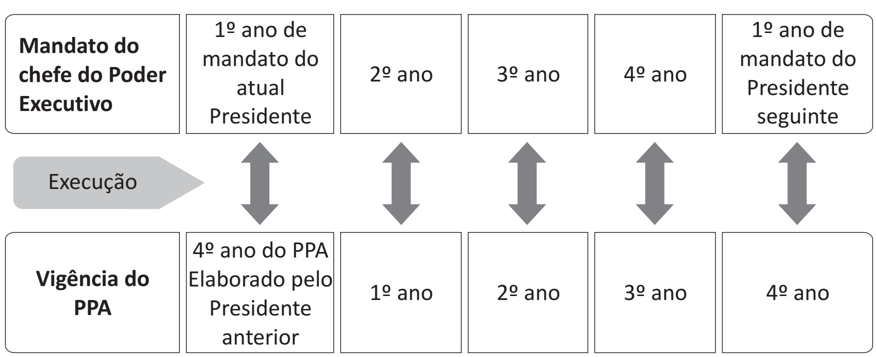


Figura 1: Execução do PPA
Fonte: Elaborada pelos autores

Esferas da Lei Orçamentária Anual (LOA)

Você estudará com mais detalhes, na disciplina *Orçamento Público*, que a Constituição da República Federativa de 1988 trata dos orçamentos públicos anuais em seu artigo 165, parágrafo 5º, inovando com a criação de três esferas de orçamento: fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social.

A Constituição da República Federativa do Brasil encontra-se disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

As esferas orçamentárias fiscal e de seguridade social seguem os ditames da Lei n. 4.320/64. Enquanto que a esfera que trata dos investimentos das estatais obedece aos regulamentos voltados para a área privada.

O artigo 194 da CF/88 define que:

> A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à assistência social e à previdência social (BRASIL, 1988, art. 194).

O orçamento fiscal contém os gastos gerais das unidades da Administração Direta e Indireta, tais como: pessoal, custeio (material, serviços etc.), investimentos, juros e amortização da dívida pública e outros.

Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias

O *caput* do artigo 165 da Constituição Federal determinou, também, que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão, além dos orçamentos anuais, o Plano Plurianual e as Diretrizes Orçamentárias.

Plano Plurianual (PPA)

A lei que instituir o Plano Plurianual deverá estabelecer, de forma regionalizada, as Diretrizes, os Objetivos e as Metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA introduziu aperfeiçoamentos que objetivam, dentre outros fins:

- organizar os programas para melhor equilíbrio entre custo, qualidade e prazo;
- assegurar compatibilidade com a orientação estratégica e com os recursos disponíveis;
- proporcionar alocação de recursos nos orçamentos compatibilizados com planos;
- melhorar o desempenho gerencial da Administração Pública (custo/resultado);
- estimular parcerias internas e externas;
- permitir a avaliação do desempenho físico e atingimento dos objetivos;
- criar condições para o aperfeiçoamento constante, quanto à qualidade e produtividade;
- oferecer elementos para que os controles interno e externo possam relacionar a execução física e financeira com os resultados da atuação do governo;
- explicitar a distribuição regional das metas e gastos; e
- dar perfeita transparência à aplicação dos recursos e aos resultados obtidos.

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é anual como a LOA, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 165 da CF/88, deverá:

- compreender as metas e as prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO é fundamental no processo orçamentário por se constituir no elo entre o PPA e a LOA, como mostra a Figura 2.



Figura 2: Elo entre os instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal
Fonte: Elaborada pelos autores

A LDO estabelece, dentre os programas incluídos no PPA, quais terão prioridade na programação e execução do orçamento subsequente.

Devemos lembrar ainda que, de acordo o parágrafo 4º do artigo 166 da CF/88, as emendas ao projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias não poderão ser aprovadas se forem incompatíveis com o Plano Plurianual.

Princípios Orçamentários

Agora, veremos que o orçamento, por ser um instrumento de controle do Governo, requer dos responsáveis pela elaboração orçamentária observância das regras, isto é, das linhas norteadoras de ação, que chamamos de princípios.

Esta é a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Conheça mais sobre essa lei no *site*: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Esses princípios estão definidos na Constituição Federal, na Lei n. 4.320/64 e na Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Tratam-se de princípios considerados básicos para a elaboração, a execução e o controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e esferas governamentais. São eles:

- Unidade: o orçamento deve ser uno, ou seja, as três esferas do orçamento (fiscal, investimentos das estatais e seguridade social) farão parte da Lei Orçamentária Anual. Unidade de orientação política das leis orçamentárias.
- Universalidade: todas as receitas e despesas constarão na Lei Orçamentária. Permite o conhecimento e prévia autorização para a realização da receita e despesa, impedindo que o executivo realize qualquer operação financeira sem autorização orçamentária.
- Anualidade: o orçamento deve ser elaborado e autorizado com periodicidade anual, coincidindo o exercício financeiro com o ano civil.
- Equilíbrio: limitação do endividamento; montante das despesas fixadas não pode ser superior ao da receita prevista. Utilização de mecanismo para limitação e controle das despesas.
- Exclusividade: a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Exceção nos casos de autorização para abertura de créditos suplementares e contratações de operações de créditos ainda por antecipação da receita.
- Programação: vinculação necessária à ação governamental planejada.
- Legalidade: subordinação da Administração Pública às prescrições legais orçamentárias.
- Orçamento Bruto: as parcelas das receitas e das despesas devem ser incluídas no orçamento pelos seus totais, sem quaisquer deduções.

- Não afetação da Receita: veda a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, ressalvadas às exceções admitidas no artigo 167, parágrafo 4º da Constituição Federal. Aplica-se apenas aos impostos e não aos demais tributos.
- Especificação ou Especialização: preconiza a identificação detalhada da receita e da despesa para que não figurem de forma global (BRASIL, 1988, 1964, 2000).

Créditos Orçamentários e Adicionais

De acordo com Mota (2009), a Lei Orçamentária Anual é fruto de um planejamento das atividades e dos projetos a serem desenvolvidos pelos órgãos para a satisfação das necessidades coletivas. No planejamento é autorizada (definida) a execução dos programas de trabalho a cargo de cada um dos órgãos. Essa autorização dada na lei orçamentária leva o nome de crédito orçamentário ou inicial.

Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam as existentes, ou seja, há necessidade de se redimensionar o planejamento anterior, definindo novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que irão alterar a lei existente, são conhecidas como créditos adicionais ou leis de créditos adicionais, tendo em vista que somente uma lei pode alterar outra lei.

Créditos Adicionais

De acordo com o artigo 40 da Lei n. 4.320/64, os créditos adicionais são "autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento".

Por meio do artigo 41 dessa mesma lei, podemos conhecer a classificação dos créditos adicionais, que é a seguinte:

> I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
> II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
> III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública (BRASIL, 1964, art. 40).

A Constituição Federal, em seu artigo 167, parágrafo 3º, estabeleceu, quanto aos créditos extraordinários que sua abertura somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Pelo artigo 42 da Lei n. 4.320/64, os créditos suplementares e especiais deverão ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo. De outro lado, a Constituição Federal, no artigo 167, parágrafo 5º, impõe vedação à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para suportar a despesa e será precedida de exposição justificada (BRASIL, 1964, art. 43).

Entretanto, a autorização para abertura de crédito extraordinário poderá ocorrer por meio de medidas provisórias do Poder Executivo, fato previsto no artigo 62 da CF/88, que delas dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo. No caso de crédito extraordinário, pode ser dispensada a indicação dos recursos disponíveis.

Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos no limite de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 167 da CF/88.

DESCENTRALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Você sabe como se dá a execução orçamentária e financeira?

Imagine a estrutura que tem um órgão público, seja ele do Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário. Agora, pense: como seria se esse órgão, ao ter o orçamento aprovado, tivesse que licitar, contratar, empenhar (comprometer os créditos em favor do fornecedor), liquidar (receber os bens e/ou serviços) e pagar de forma centralizada?

Certamente o órgão público ficaria sobrecarregado diante desse cenário e, dependendo da sua estrutura, a realização das etapas descritas seria impraticável, como em órgãos da esfera federal que tenham unidades administrativas espalhadas por todo o Brasil. Existem órgãos com mais de quinhentas unidades em sua estrutura. Dessa forma, torna-se necessário descentralizar a execução orçamentária e financeira, visto que essas unidades têm um responsável (ordenador de despesas) pela prática dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Cabe ao ordenador o papel de administrar a boa gestão dos recursos públicos de acordo com o planejamento aprovado na Lei Orçamentária Anual.

De acordo com Mota (2009), a lei de meios (lei orçamentária) contempla apenas as unidades setoriais de orçamento de cada órgão com dotações orçamentárias. Entretanto, existe um grande número de unidades que realizam gastos e que, por conseguinte, necessitam de dotações também. Em regra geral, essas unidades administrativas recebem o orçamento por descentralização da unidade orçamentária.

Ainda conforme o autor, a descentralização dos créditos orçamentários ou adicionais poderá ocorrer sob os seguintes títulos:

- **Provisão ou descentralização interna de créditos**: quando envolve unidades gestoras de um mesmo órgão, ministério ou entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade social.
- **Destaque ou descentralização externa de créditos**: quando envolve unidades gestoras de órgãos, ministérios ou entidades de estruturas administrativas diferentes (de um órgão para outro).

Para fins didáticos, a consignação das autorizações às unidades setoriais de orçamento feita pelo órgão central do sistema de planejamento e orçamento – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), que é denominada de "Dotação" ou "Fixação", pode ser entendida também como uma transferência de créditos orçamentários e adicionais.

Programação Financeira

De acordo com Mota (2009), a programação financeira é o conjunto de ações desenvolvidas com o objetivo de estabelecer o fluxo de caixa da União, para determinado período, tendo como parâmetros a previsão da receita, os limites orçamentários da despesa e sua demanda e a tendência de resultado (**déficit***, equilíbrio ou **superávit***) considerada para o mesmo período.

A programação financeira compreende os procedimentos referentes à solicitação, aprovação e liberação/recebimento de recursos financeiros de natureza orçamentária ou extraorçamentária, como consequência da aplicação do conceito de caixa único estabelecido:

***Déficit** – diferença entre pagamentos e recebimentos em determinado período, quando os pagamentos superam os recebimentos; ou diferença entre os gastos e as receitas, quando os gastos superam as receitas. Fonte: Lacombe (2009).

***Superávit** – diferença entre recebimentos e pagamentos em determinado período, quando os recebimentos superam os pagamentos. Fonte: Lacombe (2009).

A programação financeira compreende os procedimentos referentes à:	**solicitação, aprovação e liberação/ recebimento**	de recursos financeiros de natureza orçamentária ou extraorçamentária, como consequência da aplicação do conceito de caixa único estabelecido:

- pelo artigo 56 da Lei n. 4.320/64: "O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais" (BRASIL, 1964, art. 56).
- pelo artigo 92 do Decreto-lei n. 200/67:

> Com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso, o Ministério da Fazenda promoverá a unificação de recursos movimentados pelo Tesouro Nacional através de sua caixa junto ao agente financeiro da União. (BRASIL, 1964, art. 92).

- pelo artigo 1º do Decreto n. 93.872/86: "A realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa" (BRASIL, 1986, art. 1º).

De acordo com Mota (2009), a programação financeira tem por finalidade assegurar às unidades orçamentárias os recursos financeiros tempestivos e suficientes à execução dos programas de trabalho e manter o equilíbrio entre a receita e a despesa realizadas, evitando eventuais insuficiências financeiras.

Descentralização Financeira (Liberação)

A execução financeira representa a utilização dos recursos financeiros, com vistas ao atendimento e à realização das ações orçamentárias atribuídas a cada unidade setorial de orçamento. Como providência inicial da execução financeira temos a Programação Financeira (PF), que, segundo o artigo 48 da Lei n. 4.320/64, tem o objetivo de manter durante o exercício financeiro o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Esses recursos devem ser descentralizados entre unidades do sistema de programação financeira por meio de liberações de cota, repasse e sub-repasse.

Após a solicitação e a aprovação os recursos financeiros são descentralizados (liberados), assim como ocorre com os créditos orçamentários, entre as unidades que compõem o sistema de programação financeira vistos anteriormente. Conforme Mota (2009), esses recursos financeiros são liberados sob a forma de:

Esta é a última etapa da Programação Financeira.

- **Cota**: é a primeira figura da descentralização de recursos financeiros caracterizada pela transferência desses recursos do órgão central de programação financeira para os órgãos setoriais do sistema. Isto é, ocorre quando a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão específico do Ministério da Fazenda, libera recursos financeiros vinculados ao orçamento para qualquer ministério ou órgão. Essa movimentação está condicionada, entre outros fatores, à efetiva arrecadação de recursos financeiros pelo Tesouro Nacional e ao montante dos compromissos financeiros assumidos pelos órgãos;
- **Repasse**: é a descentralização dos recursos financeiros vinculados ao orçamento, recebidos anteriormente sob a forma de "cota" da STN/MF, sendo de competência dos órgãos setoriais de programação financeira, que os transfere para outro órgão ou ministério. O repasse

é então caracterizado pela transferência de recursos financeiros entre órgãos de estruturas administrativas diferentes, ou seja, entre ministérios, destinados a atender o pagamento dos gastos orçamentários. É a movimentação externa de recursos financeiros. Pode ocorrer entre órgãos da Administração Direta, ou desta para uma entidade da Administração Indireta, ou entre órgãos da Administração Indireta, bem como de uma entidade da Administração Indireta para um órgão da Administração Direta; e

- **Sub-repasse**: é a descentralização de recursos financeiros vinculados ao orçamento, realizada pelos órgãos setoriais de programação financeira, para as unidades executoras (orçamentária ou administrativa) a eles vinculadas, ou seja, que faça parte da estrutura do ministério onde se encontra o Órgão Setorial de Programação Financeira (OSPF). O sub-repasse é a movimentação interna de recursos financeiros destinados ao pagamento das despesas orçamentárias.

Enquanto a SOF e o MPOG consignam as "dotações" às unidades orçamentárias, a STN libera recursos financeiros sob a forma de "cota financeira" as mesmas unidades.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional da STN, a programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Esse é o modelo aplicado no âmbito do Governo Federal, mas que é em regra geral seguido pelos demais entes públicos.

Resumindo

Nesta Unidade, abordamos os conceitos básicos sobre o orçamento e seu importante papel na Administração Pública.

Conhecemos os três instrumentos básicos do planejamento: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Abordamos sobre os princípios orçamentários (Unidade, Universalidade, Anualidade, Equilíbrio, Exclusividade, Programação, Legalidade, Orçamento Bruto, Não-Afetação da Receita e Especificação ou Especialização) e a descentralização orçamentária e financeira para facilitar a compreensão das próximas Unidades, uma vez que na Contabilidade Aplicada ao Setor Público os fatos são realizados de forma descentralizada, a partir do momento em que recebem limites orçamentários e financeiros.

Mencionamos as esferas do Orçamento: Fiscal, Seguridade Social e Investimentos das Estatais, e as ações ligadas à esfera da seguridade social: saúde, previdência e assistência social.

Vimos que as características do Plano Plurianual são: estabelecer diretrizes, objetivos e metas para despesas de capital e outras delas decorrentes e as relativas aos programas de duração continuada. Também vimos as características da LDO que são: compreender as metas e prioridades da administração federal, incluindo as despesas de capital para o exercício

financeiro subsequente; orientar a elaboração da Lei Orçamentária; dispor sobre as alterações na legislação tributária; e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conhecemos as definições de Crédito Orçamentário que é a dotação prevista na lei de orçamento, e de Crédito Adicional que compreende a dotação prevista nas leis sucessivas ao orçamento, cuja finalidade é atender a despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento Anual.

Por fim, vimos que os créditos adicionais se classificam em: suplementares, especiais e extraordinários.

Atividades de aprendizagem

Certifique-se de que você entendeu a discussão proposta para esta Unidade, respondendo às atividades de aprendizagem propostas a seguir:

1. O Poder Legislativo somente poderá aprovar emendas ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme a Constituição Federal, artigo 166, parágrafo 4º, quando:
   a) ( ) Aprovadas na lei orçamentária.
   b) ( ) Compatíveis com a programação plurianual.
   c) ( ) Tiverem parecer favorável da Comissão Técnica competente.
   d) ( ) Indicarem recursos provenientes da anulação de despesas.
   e) ( ) Tiverem parecer favorável emitido pela Comissão Mista do Congresso.
2. Julgue os itens a seguir com V (verdadeiro) ou F (falso) e justifique suas respostas:
   a) ( ) Os planos plurianuais são leis de iniciativa do Poder Legislativo.
   b) ( ) Na lei de diretrizes orçamentárias, incluem-se as despesas correntes e de capital para o exercício financeiro subsequente.
   c) ( ) Uma lei orçamentária anual não contém dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

d) ( ) É vedada a abertura de crédito especial sem prévia indicação de recursos.

e) ( ) Os créditos especiais são abertos para o atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, tais como as decorrentes de calamidade pública.

3. Provisão e Sub-repasse estão relacionados respectivamente com:

a) ( ) Autorização orçamentária e transferência de recursos financeiros.

b) ( ) Pagamento de despesa e autorização orçamentária.

c) ( ) Receita orçamentária e despesa orçamentária.

d) ( ) Reserva de recursos para desembolso futuro e embolso de recursos orçamentários.

4. Na movimentação de recursos financeiros podemos fazer a seguinte relação:

1 – Liberação de Cota	( ) MF/Secretaria do Tesouro Nacional
2 – Repasse	( ) Descentralização Externa
3 – Sub-repasse	( ) Descentralização Interna

a) ( ) 3, 1, 2

b) ( ) 2, 3, 1

c) ( ) 1, 3, 2

d) ( ) 1, 2, 3

e) ( ) 3, 2, 1

f) ( ) 2, 1, 3

UNIDADE 2

Receitas e Despesas Públicas

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Descrever a receita e a despesa pelo enfoque patrimonial e orçamentário;
- Diferenciar as receitas orçamentárias dos ingressos extraorçamentários;
- Diferenciar as despesas orçamentárias dos dispêndios extraorçamentários;
- Listar as classificações da receita e da despesa e suas funcionalidades; e
- Listar as etapas da receita e da despesa.

RECEITAS

Caro estudante, você aprendeu na Unidade 1 que o orçamento apresenta as receitas estimadas e as despesas nele fixadas. À medida que as receitas vão sendo arrecadadas servirão para financiar os gastos públicos em atendimento aos programas que foram planejados. No setor público, as receitas têm várias classificações que poderão facilitar sua compreensão. Vamos então iniciar o nosso estudo com alguns conceitos. Bom trabalho!

A receita, sob o enfoque patrimonial, será denominada simplesmente receita e coincide com aquela que você aprendeu em *Contabilidade Geral*, sendo registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do seu recebimento. Representa aumentos da situação líquida patrimonial durante o exercício financeiro que podem ser entradas de recursos ou aumento de ativos (A) ou diminuição de passivos (P).

Inicialmente, destacamos que as receitas e despesas públicas tratadas nesta Unidade abordam o enfoque orçamentário, diferenciando-se do enfoque patrimonial adotado na iniciativa privada em fase de implementação na Administração Pública.

Veja que, pelo enfoque patrimonial, a receita é registrada pela ocorrência do fato gerador, não estando necessariamente relacionada a ingressos financeiros. São fatos que provocam alteração positiva no Patrimônio Líquido (PL).

Exemplo: Doação recebida de bens **↑A – P = ↑PL**

Agora, se analisarmos pelo enfoque orçamentário , você verá a ocorrência de ingressos de recursos nos cofres públicos e se os mesmos integram de modo definitivo o **patrimônio público***, ou seja, não são restituíveis. Nessa situação, alteram positivamente a situação líquida patrimonial e servirão para financiar as despesas públicas.

Exemplo: Arrecadação de receita tributária **↑A – P = ↑PL**

*Patrimônio Público - é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. Fonte: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11292008_NBC_T162_Patrimonio%20_Sistemas_Contabeis.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Para o administrador é muito importante acompanhar o comportamento da realização/arrecadação da receita com vistas a ajustar o fluxo das despesas. Assim, ao assumir compromissos com fornecedores (contratos de serviços, compra de materiais, pagamento de pessoal etc.) ele saberá se os recursos são suficientes para financiar tais gastos.

No livro denominado *Lei n. 4.320/64 Comentada*, seus autores apresentam a seguinte definição para receita pública:

> conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação e de atributos inerentes à instituição, e que, integrando o patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (SILVA, 2007, p. 27).

De acordo com o Manual de Receita Nacional (2008) da STN, a receita assume, na Administração Pública, fundamental importância por estar envolvida em situações singulares, como a sua distribuição e destinação entre as esferas governamentais e o seu relacionamento com os limites legais impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo o Manual de Receita Nacional (2008, p. 16), a receita pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a receita:
   Receita Pública – aquela **auferida*** por entidade pública
   Receita Privada – aquela auferida por entidade privada.
b) Quanto à dependência da execução orçamentária:
   Receita resultante da execução orçamentária – são receitas arrecadadas de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. Exemplos: receita de tributos.
   Receita independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. Exemplos: inscrição em dívida ativa, incorporação de bens (doação) etc.

***Auferir** - ter como resultado; conseguir, obter, colher. Fonte: Houaiss (2009).

Ingressos Orçamentários (Receita Orçamentária)

A receita pública é representada pelo conjunto de ingressos ou embolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicada na aquisição de meios (bens e serviços), visando financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na lei orçamentária.

As necessidades coletivas são numerosas. Dessa maneira, o Governo decide onde aplicar os recursos financeiros submetendo sua decisão à apreciação da população, representada pelos parlamentares, que aprovam uma lei financeira – que é a lei orçamentária – autorizando o Governo a arrecadar os recursos financeiros necessários (receita pública) ao atendimento dos gastos.

O que ocorre, porém, quando esses recursos financeiros oriundos de arrecadação de tributos e outras fontes correntes não são suficientes para cobrir os gastos com as necessidades coletivas? O Governo obtém financiamentos e empréstimos no país e até no exterior. Em função disso, as operações de crédito do governo são, também, consideradas receitas públicas.

Ingressos Extraorçamentários

Há alguns recursos financeiros que ingressam nos órgãos públicos e não podem ser aplicados por eles; esses recursos têm caráter temporário e devem ser devolvidos. É o caso dos recebimentos de depósitos bancários efetuados por prestadores de serviços como garantias de contratos.

Esses embolsos aumentam as disponibilidades dos órgãos públicos, mas, em compensação, também provocam o aumento do passivo financeiro, já que não pertencem a eles. Portanto, por uma questão de prudência, esses embolsos representam obrigações a pagar a terceiros.

Na Unidade 3, veremos mais sobre passivo e ativo financeiro.

Observe que neste livro já estamos adotando a nova ortografia, conforme o novo acordo ortográfico, por isso, você encontrará a palavra "extraorçamentária" de duas formas, uma com o prefixo junto à palavra e outra separada por hífen, pois em textos publicados em anos anteriores manteremos a grafia utilizada no ano de publicação desses textos.

Essa diminuta parcela de recursos financeiros extraorçamentários até poderá ter a possibilidade de se converter em receita orçamentária, quando se verificar que não mais representa um compromisso a pagar. A partir desse momento, de fato e de direito, esse recurso financeiro passará à propriedade do governo, necessitando ser incluído no orçamento para que possa ser aplicado em despesa.

Características dos Ingressos Financeiros

Vamos observar um resumo dos dois últimos tópicos estudados, a fim de reforçar o seu aprendizado, confrontando as características dos ingressos financeiros de origem orçamentária com extraorçamentária, apresentadas no Quadro 1.

Características dos ingressos financeiros	
Ingressos orçamentários	Os intitulados, representados pela receita orçamentária que efetivamente irá financiar os gastos públicos, pois esses recursos pertencem ao tesouro público.
Ingressos extraorçamentários	Podem assumir as mais variadas denominações, tais como: depósitos de terceiros, salários não reclamados, consignações a pagar etc., porém sempre representarão um passivo financeiro, a ser restituído ao seu verdadeiro proprietário em momento oportuno.

Quadro 1: Características dos ingressos financeiros de origem orçamentária e extra-orçamentária
Fonte: Elaborado pelos autores

Receitas Orçamentárias Efetivas e Não Efetivas

Agora que já sabemos diferenciar os recursos financeiros de origem orçamentária, chamados de receita pública orçamentária, dos recursos financeiros extraorçamentários, simplesmente denominados de ingressos extraorçamentários ou recursos de terceiros, vamos explorar o universo orçamentário, identificando, inicialmente, quais recursos orçamentários são efetivamente receita, dentro da conceituação da Ciência Contábil.

É característica de uma receita provocar aumento no patrimônio líquido. Entretanto, na área pública, nem todos os recursos de origem orçamentária têm essa característica. Sendo conceitos distintos, é necessário identificarmos onde estão as receitas que efetivamente se enquadram no conceito científico.

Receitas efetivas: São aqueles ingressos de recursos financeiros de natureza orçamentária em que percebemos o aumento no patrimônio líquido público, ou seja, quando os conceitos da ciência contábil e os da Lei n. 4.320/64 coincidem, por serem oriundos de fatos modificativos aumentativos, tais como: a receita tributária, serviços, juros etc.

Os ingressos de recursos financeiros de origem orçamentária, que não provocam elevação do patrimônio líquido, por serem oriundos de fatos permutativos, apesar da Lei n. 4.320/64 relacioná-los entre as receitas públicas orçamentárias, como por exemplo: receita de operações de crédito, receita de amortização de empréstimos concedidos etc; devem ser identificados como: **Receitas não efetivas**

Principalmente do ponto de vista contábil, "[...] serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, **todas as receitas arrecadadas**, inclusive as provenientes das operações de crédito, **ainda que não previstas no Orçamento**" (grifo nosso), com exceção das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiro do balanço patrimonial, das operações de crédito por antecipação da receita e das emissões de papel moeda (BRASIL, 1964, Art. 57).

Classificações da Receita Orçamentária

Há diversos critérios utilizados para a classificação da receita orçamentária. Entre eles, destacamos inicialmente a classificação alemã ou clássica, que distingue as receitas orçamentárias em:

- RECEITAS ORIGINÁRIAS: Decorrem da utilização ou exploração do patrimônio, resultante da venda de produtos ou serviço colocados à disposição dos usuários ou da cessão remunerada de bens e valores.
- RECEITAS DERIVADAS: São obtidas pelo Estado em função de sua autoridade coercitiva, mediante a arrecadação de tributos e multas.

Classificação Econômica (ou Quanto à Natureza)

O artigo 11 da Lei n. 4.320/64 classificou a receita orçamentária em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. O parágrafo 1º desse artigo relaciona as receitas correntes:

> São receitas correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

O parágrafo 2º desse mesmo artigo define:

> São receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.

Ainda em seu artigo 11, parágrafo 4º, a Lei n. 4.320/64 estabelece que a classificação da receita deverá obedecer ao seguinte esquema de desdobramento:

1. Receitas Correntes

1. Receita Tributária (impostos, taxas e contribuição de melhoria)
2. Receita de Contribuições
3. Receita Patrimonial
4. Receita Agropecuária
5. Receita Industrial
6. Receita de Serviços
7. Transferências Correntes e
9. Outras Receitas Correntes

2. Receitas de Capital

1. Operações de Crédito
2. Alienação de Bens
3. Amortização de Empréstimos
4. Transferências de Capital e
5. Outras Receitas de Capital

De acordo com o Manual da Receita Nacional (Portaria Interministerial STN/SOF nº 03/2008), frente à necessidade de constante atualização e melhor identificação dos ingressos aos cofres públicos, o código identificador da natureza de receita é desmembrado em níveis. Dessa forma, na elaboração do orçamento público, a codificação econômica da receita orçamentária é composta dos seguintes níveis:

- 1º Nível – Categoria Econômica.
- 2º Nível – Origem.
- 3º Nível – Espécie.
- 4º Nível – Rubrica.
- 5º Nível – Alínea.
- 6º Nível – Subalínea.

Para conhecer mais sobre esses níveis consulte o *site*: <http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/Financeira/federal/MANUAL_REC_NACIONAL.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Etapas e Estágios da Receita Orçamentária

Para melhor compreensão do processo orçamentário, podemos dividir a receita orçamentária em três etapas:

- planejamento e contratação;
- execução; e
- controle e avaliação.

Veremos em detalhes cada uma dessas etapas mais adiante.

Essas etapas estão relacionadas com os estágios da receita: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Resumidamente, podemos dizer que o planejamento compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA). Como estágios da execução da receita orçamentária, a Lei n. 4.320/1964 estabelece o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. Por fim, a etapa de controle e avaliação compreende a fiscalização realizada pela própria administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade.

Despesas

Estamos tratando da despesa pública, ou seja, dos gastos que o governo realiza para se desincumbir de suas funções, no atendimento das necessidades da população, quanto à defesa nacional, à segurança pública, à justiça, à saúde, à educação, ao transporte, ao trabalho, à habitação, ao saneamento etc. Esses gastos necessariamente exigem dispêndios financeiros e autorização na lei de orçamento, por isso são chamados de gastos orçamentários.

Mas há outros tipos de dispêndios financeiros, tais como: devolução de cauções em dinheiro, que representam uma pequena parcela e que não são utilizados para financiar a prestação de serviços públicos e, portanto, não são despesas ou gastos. Esse segundo tipo pode ser intitulado de dispêndios extraorçamentários.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional (2008, p.13), a despesa pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a despesa:

   Despesa Pública – aquela efetuada por entidade pública.

   Despesa Privada – aquela efetuada pela entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

   Despesa resultante da execução orçamentária – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.

   Despesa independente da execução orçamentária – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

Dispêndios Orçamentários (Despesa Orçamentária)

Estudamos sobre isso no início da Unidade. Lembre-se de que receita orçamentária representa a fonte, a origem, a captação de recursos financeiros de natureza orçamentária.

Complementando o estudo dos ingressos orçamentários, é necessário agora salientarmos o outro aspecto relacionado a eles que é a sua aplicação. Neste momento, nos interessa ressaltar a utilização, a destinação, a aplicação desses recursos financeiros de origem orçamentária. A partir dessa aplicação surge a despesa orçamentária.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional (2008, p. 18), a despesa orçamentária pode ser classificada:

a) Quanto às entidades destinatárias do orçamento:

Despesa Orçamentária Pública – aquela executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho.

Despesa Orçamentária Privada – aquela executada por entidade privada e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

b) Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial:

Despesa Orçamentária Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Em geral, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento, que representam fatos permutativos.

Despesa Orçamentária Não-Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permu-

tativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade. Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

E como ocorre a devolução do recurso financeiro que ingressa nos órgãos públicos de forma extraorçamentária?

Dispêndios Extraorçamentários

Se determinado recurso financeiro ingressa nos órgãos públicos de forma extraorçamentária, representando um ingresso extraorçamentário, como já definimos, e como é o caso de recebimento de depósitos de terceiros, a devolução ao seu proprietário se dará sob a forma de dispêndio extraorçamentário.

Exemplo: devolução de caução em dinheiro. Essas devoluções de numerário pertencentes a terceiros não necessitam de autorização orçamentária para se efetivarem, pelo simples motivo de não serem de propriedade dos órgãos públicos.

Se o desembolso é extraorçamentário não há registro de despesa orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo.

Concluímos que os dispêndios extraorçamentários têm origem em um embolso extraorçamentário. Por esse motivo, praticamente todos os aspectos atribuídos aos ingressos extraorçamentários são válidos para os dispêndios extraorçamentários, já que ambos envolvem recursos extraorçamentários.

Classificações da Despesa Orçamentária

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO), publicado pela Secretaria de Orçamento Federal, que dá instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União,

> A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e organização, as quais são implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado com o propósito de atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e os cidadãos em geral. (BRASIL, 2008, p. 35).

Destacamos que para cada uma das classificações aqui estudadas há uma tabela exemplificativa no Manual Técnico de Orçamento.

Para consultar essa tabela, acesse o *site*: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO2009_06.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Natureza da Despesa Orçamentária

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- Categoria Econômica.
- Grupo de Natureza da Despesa.
- Elemento de Despesa.

Segundo a Portaria Interministerial STN/SOF 163, de 4 de maio de 2001, a natureza da despesa

> [...] será complementada pela informação gerencial denominada "modalidade de aplicação", a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de

Sugerimos que você leia a Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001, disponível no *site*: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2010_25ago2010.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

> Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. (BRASIL, 2001, Art. 3º, parágrafo 1º).

Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária

Os artigos 12 e 13 da Lei n. 4.320/1964 tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e por elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados na Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001 e constantes do Manual da Despesa Nacional.

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento.

Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo.

Para conhecer as modalidades de aplicação descritas no Manual Técnico de Orçamento (MTO), acesse o *link*: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO2009_06.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Categoria Econômica

A despesa orçamentária, assim como a receita orçamentária, é classificada em duas categorias econômicas, com os seguintes códigos:

> **3 – Despesas Orçamentárias Correntes**: classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.
>
> **4 – Despesas Orçamentárias de Capital**: classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. (BRASIL, 2008, p. 51).

Etapas da Despesa Orçamentária

Para melhor compreensão do processo orçamentário, o Manual de Despesa Nacional (2008) divide a despesa orçamentária em três etapas: planejamento e contratação, execução e controle e avaliação.

O planejamento destina-se a definir as ações; a execução é a concretização das ações; e o controle tem por finalidade comprovar a conformidade dos atos de gestão com a legislação.

Planejamento

A etapa do planejamento e contratação abrange, via de regra, a fixação, a descentralização de créditos, a programação orçamentária e financeira e a licitação.

- **Fixação**: insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e as prioridades traçadas pelo governo.
- **Descentralizações de créditos orçamentários**: ocorrem quando são efetuadas as movimentações de parte do orçamento e mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.
- **Programação orçamentária e financeira**: consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, buscando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

- **Licitação**: o processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado.

Execução

Os estágios da despesa orçamentária pública são: empenho, liquidação e pagamento. Vejamos:

- **Empenho**: segundo o artigo 58 da Lei n. 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico (BRASIL, 1964, art. 58).
- **Liquidação**: o artigo 63 da Lei n. 4.320/1964 dispõe que a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (BRASIL, 1964, art. 63).
- **Pagamento**: o pagamento consiste na entrega de numerário ao credor, extinguindo a obrigação criada no momento da liquidação da despesa.

Controle e Avaliação

Essa fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade. Segundo o Manual da Despesa Nacional da STN, o Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com a finalidade de:

- Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A fiscalização pela sociedade se dá pela sua participação no planejamento, na implementação, no acompanhamento e na verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e resultados (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008).

Resumindo

Nesta Unidade, vimos a importância do estudo da receita e da despesa, tendo em vista a relação delas com o orçamento, que é um processo de planejamento no qual são demonstradas as receitas e as despesas “previstas/fixadas”, o qual permite o acompanhamento quanto à execução de ambas.

Estudamos as receitas e as despesas e várias de suas classificações, vimos alguns conceitos, principalmente os definidos pelo Manual da Receita Nacional e pelo Manual da Despesa Nacional (Portaria Conjunta STN/SOF n. 3/2008).

Apresentamos os seguintes conceitos referentes à receita:

- Receita orçamentária: ingressos financeiros de natureza orçamentária pertencentes ao Estado; a serem aplicados em despesas públicas.
- Receita efetiva: ingresso financeiro de natureza orçamentária que aumenta o patrimônio líquido (fato modificativo aumentativo).
- Receita não-efetiva: ingresso financeiro de natureza orçamentária que não aumenta o patrimônio líquido, porque é oriundo de fatos permutativos.
- Ingresso extraorçamentário: ingresso financeiro que não pode ser utilizado para financiar a despesa pública, equivocadamente chamado de receita extraorçamentária, porque sendo oriundo de fatos permutativos não pode ter o título de receita.
- Receita tributária: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

- Receita de contribuições: para a seguridade social; sindical; para a seguridade do servidor; para o SENAC, SENAI, SESI, SESC, PIS/PASEP, PIN, PROTERRA; selo de controle sobre competições hípicas, adicional sobre tarifas aéreas etc.
- Receita patrimonial: aluguéis, arrendamentos, foros, taxas de ocupação, juros de títulos de renda, dividendos.

Conhecemos os estágios da receita orçamentária: previsão, lançamento (para algumas receitas tributárias), arrecadação e recolhimento. Destacamos que a arrecadação é a quitação dos débitos junto aos agentes arrecadadores por parte dos contribuintes, e que o recolhimento é a disponibilização no caixa do Tesouro Público do montante arrecadado pelos agentes arrecadadores.

Em relação à despesa, apresentamos os seguintes conceitos:

- Despesa pública: aplicação de recursos financeiros na aquisição de serviços e materiais para manutenção e aperfeiçoamento dos serviços públicos.
- Despesa efetiva: desembolso financeiro ou assunção de obrigação financeira que implica na redução do Patrimônio Líquido, porque é oriundo de fatos modificativos diminutivos.
- Despesa não-efetiva: desembolso financeiro ou assunção de obrigação financeira que não reduz o Patrimônio Líquido, porque é oriundo de fatos permutativos.
- Desembolsos extraorçamentários: desembolso financeiro que é oriundo de um ingresso extraorçamentário, inadequadamente chamado de despesa extraorçamentária, proveniente de fatos permutativos.

- Despesa corrente: aplicação de recursos públicos na realização de gastos necessários à manutenção e funcionamento de serviços públicos.
- Despesas de capital: aquelas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Conhecemos os estágios da execução da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento.

- Empenho: reduz a dotação orçamentária, deve ser prévio à realização da despesa e não pode exceder ao limite da dotação.
- Liquidação: momento em que se verifica o recebimento de bens e serviços e em que surgem, para fornecedores, direitos a receber e, para os órgãos públicos, obrigações a pagar.
- Pagamento: terceira e última etapa da execução da despesa orçamentária, caracterizada pela extinção da obrigação a pagar, devendo ser sempre precedida da liquidação.

Por fim, constatamos que o estágio de fixação da despesa não faz parte da execução; ele se encontra na etapa de planejamento.

Atividades de aprendizagem

Se você realmente compreendeu o conteúdo, não terá dificuldades para responder às questões a seguir. Se, eventualmente, ao responder, sentir dificuldades, volte, releia o material e procure discutir com seu tutor.

1. As receitas correntes são representadas pelas contas de:
   a) ( ) Arrecadação de depósitos de terceiros em dinheiro para garantia de contratos.
   b) ( ) Recursos de exercícios anteriores e restos a pagar não pagos.
   c) ( ) Dívidas com terceiros, alienações de bens e conversão de direitos em espécie.
   d) ( ) Receitas tributárias, patrimoniais, industriais e outras de natureza semelhante, bem como as provenientes de transferências correntes.
2. Assinale a opção que, de acordo com a Lei n. 4320/64, contém uma receita de capital, mas que não constitui item da receita orçamentária.
   a) ( ) Receita patrimonial.
   b) ( ) Receita industrial.
   c) ( ) Doações e subvenções em geral.
   d) ( ) Superávit do orçamento corrente.
   e) ( ) Transferências intergovernamentais para despesas correntes.

3. Analise os itens abaixo.

   I – A Lei n. 4.320/64 classifica a receita pública em duas categorias econômicas: correntes e de capital.

   II – O superávit do orçamento corrente não constitui item da receita orçamentária.

   III – Os dividendos são exemplos de receitas correntes.

   IV – O recolhimento da receita pública é feito em estrita observância ao princípio da unidade de tesouraria.

   Assinale a opção correta.

   a) ( ) Nenhum item está certo.

   b) ( ) Apenas um item está certo.

   c) ( ) Apenas dois itens estão certos.

   d) ( ) Apenas três itens estão certos.

   e) ( ) Todos os itens estão certos.

4. Aponte as opções que apresentam despesas correntes:

   a) ( ) Pessoal.

   b) ( ) Material de consumo.

   c) ( ) Juros da dívida.

   d) ( ) Inversões financeiras.

5. Aponte as opções que apresentam despesas de capital:

   a) ( ) Investimentos.

   b) ( ) Serviços de terceiros.

   c) ( ) Amortização da dívida.

   d) ( ) Constituição ou aumento do capital de empresas comerciais.

UNIDADE 3

Contabilidade Pública e Subsistemas de Contas

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Identificar o conceito e o objeto da Contabilidade Pública;
- Identificar o campo de aplicação da Contabilidade Pública;
- Identificar regime contábil e orçamentário; e
- Identificar variações patrimoniais e sistemas contábeis.

Contabilidade Pública

Caro estudante,

Nesta Unidade, conheceremos os conceitos, os objetos, o campo de aplicação e outras particularidades da Contabilidade Pública, nosso principal foco de estudo. Conheceremos, também, os Subsistemas de Contas: o subsistema financeiro, o subsistema patrimonial, o subsistema de compensação, o subsistema orçamentário e o subsistema de custos. A intenção aqui é compreendermos como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Lembre-se de fazer contato com o seu tutor em caso de dúvidas. Bons estudos!

Assim como qualquer ente, os órgãos públicos são capazes de adquirir direitos e de assumir obrigações e ainda compram, vendem, produzem, constroem etc. Eles realizam, por meio da execução de suas tarefas, que são os programas de trabalho, as mais variadas operações contábeis típicas, envolvendo as áreas financeira, orçamentária e patrimonial, principalmente. Algumas dessas operações costumamos encontrar em nosso dia a dia: **recebimento de recursos financeiros próprios e de terceiros, pagamento de pessoal e fornecedores, compra de materiais de consumo e bens permanentes etc.**

Outras operações são menos conhecidas, como: inscrição de restos a pagar, cancelamento da dívida ativa, dotação da despesa orçamentária, emissão de empenho etc.

Além de todas essas atividades, os órgãos e entidades públicas praticam atos administrativos que têm a capacidade de provocar, no futuro, alterações em elementos que compõem o seu patrimônio, ou seja, seus bens, direitos e obrigações, como é o caso de contratos de serviços, convênios, concessão de avais e outros atos.

Dentre os atos administrativos os principais são aqueles provenientes da Lei Orçamentária, em função desta ser a responsável por quase todas as alterações patrimoniais.

Os recursos financeiros que têm ingresso na Lei Orçamentária são, na verdade, da coletividade, ou seja, da população, por isso necessitam de autorização expressa de seus proprietários (o povo) para que possam ser aplicados, utilizados. Essa autorização é dada quando da aprovação da lei orçamentária, realizada pelos representantes do povo (senadores, deputados e vereadores) nas casas legislativas (Câmara dos Deputados, Assembléia Legislativa e Câmara Municipal).

Com a Lei Orçamentária, a população delega autoridade aos governantes para arrecadarem receitas e realizarem despesas em seu nome. Os gastos autorizados por essa Lei é que irão gerar o bem-estar social.

São poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem é independente do orçamento, como o recebimento de bens em doação, por exemplo.

A Contabilidade Pública, utilizando os princípios, os critérios, os métodos e as técnicas da Ciência Contábil, é responsável pela tarefa de acompanhamento da evolução do patrimônio público. Além disso, tendo em vista a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público, a Contabilidade também acompanha a sua execução, traduzida na arrecadação da receita e na realização da despesa.

Por conta desse elemento – orçamento – é que a Contabilidade Pública tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil.

O conhecimento das peculiaridades da Contabilidade Pública é ponto chave no entendimento dos procedimentos para registro, avaliação, demonstração e análise do patrimônio público.

A Contabilidade Pública deverá adotar os princípios de contabilidade (entidade, continuidade, competência, oportunidade etc.); as técnicas de registro dos fatos contábeis por meio de partidas dobradas; os critérios de levantamento de inventário; os métodos de elaboração de balanços e outros demonstrativos contábeis.

Muito do entendimento da escrituração dependerá do conhecimento do conteúdo do próprio orçamento e da execução dele.

É importante que você relembre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), disponíveis no *site*: <http://200.211.196.47:81/ebook/libv000071.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Conceitos

Para se conceituar bem a Contabilidade Pública é necessário conhecer todos os dispositivos legais pertinentes a ela. O principal norma-tivo legal é a Lei n. 4.320/64. Como vimos, essa lei estabelece muitos dos procedimentos e das funções que são exercidas pela Contabilidade Pública. Entretanto, não basta conhecermos os princípios e as técnicas contábeis profundamente, faz-se mister também termos a compreensão das determinações contidas na legislação relativa à Administração Pública.

Os conceitos que apresentamos aqui têm por base as normas legais existentes.

A **Contabilidade Pública** é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

A Contabilidade Pública { ESTUDA, REGISTRA, CONTROLA E DEMONSTRA {
- o orçamento aprovado e acompanha a sua execução,
- os atos administrativos da fazenda pública e
- o patrimônio público e suas variações.

As funções da Contabilidade Pública relacionadas anteriormente podem ser confirmadas pelo artigo 78 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabelece que: “O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização”.

É possível também encontrarmos base legal para os procedimentos aplicados pela Contabilidade Pública na Lei n. 4.320/64, determina:

> A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis (BRASIL, 1964, art. 90).

Pela leitura dos artigos 29 e 89, da Lei n. 4.320/64, podemos entender que a contabilidade também é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária e, deles, é possível extrairmos os seguintes trechos importantes: “Caberá aos órgãos de contabilidade [...] organizar demonstrações mensais da receita arrecadada [...] para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.” E “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Segundo Mota (2009), a Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e das despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio e controla: as **operações de crédito**, a **dívida ativa**, os **créditos** e as **obrigações**.

De conformidade com a Lei n. 4.320/64, a contabilidade será organizada de modo a permitir

> [...] o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964, art. 85).

E ainda o artigo 83 da referida lei adverte que:

> A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (BRASIL, 1964, art. 83).

Assim como " a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão" (BRASIL, 1967, art. 79).

Objetos

O objeto da Ciência Contábil, em seu sentido amplo, é o patrimônio constituído por bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade (pessoa física ou jurídica). Dentro dessa ótica, podemos definir o objeto da contabilidade praticada por entidades privadas, como sendo o patrimônio privado, de propriedade de cada empresa. Já na contabilidade pública, o patrimônio público é um dos seus objetos, além dele, também podemos citar o **orçamento público**. Assim entendido como a peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas).

A preocupação da Lei orçamentária reside no montante de recursos financeiros que poderão ingressar nos órgãos, sendo representado pelo título de "receita", identificando (prevendo) cada uma de suas origens, bem como no montante de recursos que deverão ser despendidos pelos órgãos, representado pelo título de "despesas", na realização de seus programas de trabalho (tarefas), identificando (fixando) o montante de cada uma dessas aplicações.

Quase tudo na área pública tem origem no orçamento. Segundo Mota (2009), dada a importância que o orçamento tem, a contabilidade pública concentra muito de sua atenção no registro do orçamento aprovado e, principalmente, no acompanhamento da execução orçamentária, o que nos permite afirmar que o orçamento é também um objeto da contabilidade pública. Em razão do disposto no artigo 87 da Lei n. 4.320/64, que diz: “Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte”. E também por causa do disposto no artigo 105, parágrafo 5º, dessa mesma Lei: “Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações [...] que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

A contabilidade tem também como um dos seus objetos os **atos administrativos**, tais como: contratos, convênios, avais, fianças, cauções em títulos etc.

Devemos observar que não são quaisquer atos administrativos que serão controlados pela contabilidade, mas apenas aqueles que têm a característica de poder vir a alterar os elementos patrimoniais, em nível de bens, direitos e obrigações, no futuro.

Costuma-se dizer que os atos administrativos contabilizados estão, na realidade, representando: BENS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES POTENCIAIS.

Regimes Orçamentário e Contábil

É comum encontrarmos na doutrina contábil a interpretação, do artigo 35 da Lei n. 4.320/64, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

> **Art. 35.** Pertencem ao exercício financeiro:
> **I** – as receitas nele arrecadadas;
> **II** – as despesas nele legalmente empenhadas.
> (grifo nosso).

Na realidade, o artigo refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual determina-se que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Receita, pelo enfoque orçamentário, são todos os ingressos de recursos para cobertura das despesas orçamentárias, tendo como objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da Ciência Contábil, tem regras próprias. Na questão orçamentária aplica-se a regra da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

Atualmente, também por força das regras estabelecidas nos Manuais de Receita e de Despesa Nacional da STN, o regime contábil é o de competência para receitas e despesas.

A aplicação da competência impõe reconhecer as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, que devem ser aplicados integralmente ao setor público, cujos efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício correspondente.

Exercício Financeiro

O exercício financeiro é o período de tempo em que ocorrem, entre outras e principalmente, todas as atividades relativas à execução da lei orçamentária anual. Durante esse período também ocorrem transações independentes da execução orçamentária, tais como: consumo de materiais, atualização de créditos e débitos, inscrição de restos a pagar e de dívida ativa etc. Nesse período, a contabilidade pública registra o montante da previsão da receita e da fixação da despesa, bem como faz a escrituração da arrecadação da receita, da emissão de empenhos, da liquidação e pagamento da despesa e de uma série de outros atos e fatos administrativos, tais como assinatura de contratos, movimentação de almoxarifado etc.

No artigo 34 da Lei n. 4.320/64 foi estabelecido que o exercício financeiro inicia em 1° de janeiro e encerra-se em 31 de dezembro: "**O exercício financeiro coincidirá com o ano civil**" (grifo nosso).

Essa decisão da Lei faz com que haja compatibilidade com o princípio da anualidade orçamentária, de forma que possam ser elaborados demonstrativos simultâneos sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial em uma mesma data, que é o final de cada ano.

Campo de Aplicação

Visando a convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade editou 10 normas sobre o assunto: da NBC T 16.1 à NBC T 16.10. A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – a NBC T 16.1 – determina que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

Saiba mais sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público no *site*: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 8 nov. 2010.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

> (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; e
> (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (BRASIL, 2008).

Dessa forma, as entidades governamentais (União, estados e municípios), os serviços sociais (SESC, SESI etc) e os conselhos profissionais (CRM, CFC, CREA etc) devem também escriturar os livros diário e razão e elaborar balanços e balancetes. Ainda não foi definido quais relatórios contábeis devem ser preparados pelas demais entidades, dentro do escopo parcial.

Avaliação de Itens Patrimoniais

A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às seguintes regras, definidas pelo artigo 106 da Lei n. 4.320/64:

> I – os créditos e débitos, bem como os títulos de renda pelo seu valor nominal, feita a conversão quando em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.
> II – os bens móveis e imóveis serão avaliados pelo valor de aquisição ou pelo custo de construção ou produção.
> III – os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras (BRASIL, 1964, art. 106).

O parágrafo 1º do referido artigo da lei adverte que: “Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional”.

O parágrafo 2º desse mesmo artigo da lei defende que: “As variações resultantes da conversão em espécie dos débitos, créditos e valores serão levados à conta patrimonial”, ou seja, deverão ser revelados, demonstrados em contas de variação patrimonial ativa e passiva as alterações decorrentes da oscilação cambial de dívidas (obrigações a pagar) e de direitos a receber.

Destacamos que, recentemente, foi criada uma norma específica para mensuração e avaliação dos ativos e passivos públicos, a NBC T 16.10.

Classificação dos Fatos Contábeis Públicos

Os fatos contábeis são resultantes da escrituração de atos e fatos administrativos. Quando os atos e fatos administrativos são contabilizados tornam-se fatos contábeis.

> A contabilidade tem por missão coletar dados para cumprir uma de suas principais funções: controlar o patrimônio. Em razão disso, tudo aquilo que possa provocar de imediato ou no futuro qualquer alteração qualitativa ou quantitativa no patrimônio deve ser revelado, isto é, contabilizado, tornando-se um fato contábil.

Como consequência desse esforço, a contabilidade cataloga atos administrativos como sendo aqueles em que não estão envolvidos de imediato nenhum elemento patrimonial (bens, direitos a receber e obrigações a pagar), mas cuja característica desses atos seja a de ter a possibilidade de alterá-los no futuro, como é o caso da assinatura de um contrato para aquisição de serviços.

No momento em que se pratica esse ato administrativo não surgem, de imediato, obrigações a pagar. Porém, essas obrigações poderão surgir no futuro quando o contrato for executado. Essa possibilidade deve ser revelada em registros contábeis. Então, os atos administrativos são registrados em contas de controle fora do universo das contas comuns representativas de bens, direitos e obrigações, no momento em que forem praticados pelos administradores. Esse registro deverá ser baixado somente após ser detectado que o contrato foi extinto por **distrato*** ou por execução parcial ou total.

***Distrato** – ato ou efeito de distratar; anulação, distrate, rescisão. Fonte: Houaiss (2009).

Os fatos administrativos, por sua vez, sempre envolverão de imediato um bem, direito a receber ou obrigação a pagar, como é o caso de compra de mercadorias, pagamento de contas de água, energia, recebimento de receitas de serviços etc.

Para esses fatos administrativos há uma classificação que enfoca o patrimônio líquido. Quando um fato administrativo não alterar o valor do patrimônio líquido ele será denominado de **fato permutativo**, pois haverá apenas mudança de qualidades patrimoniais, como no caso de compra de mercadorias à vista (na qual há troca de dinheiro por bens).

Por outro lado, quando um fato administrativo alterar o valor do patrimônio líquido ele será denominado de **fato modificativo** (aumentativo ou diminutivo). Será aumentativo, caso provoque aumento no patrimônio líquido. Caso contrário, será classificado como fato modificativo diminutivo. Vejamos alguns exemplos:

- Exemplo de fato modificativo aumentativo: recebimento de receita de serviços (em que há entrada de dinheiro por obtenção de uma receita).
- Exemplo de fato modificativo diminutivo: pagamento de despesa de serviços (em que há saída de dinheiro pela execução de uma despesa).

Aliás, a receita sempre caracterizará um fato modificativo aumentativo e a despesa sempre caracterizará um fato modificativo diminutivo. Há ainda os fatos mistos, que na verdade representam apenas a combinação de fatos permutativos com modificativos simultaneamente, como é o caso de pagamento de uma dívida com juros, no qual além da troca de dinheiro por dívida – parte permutativa do fato misto – ocorre também uma saída adicional de dinheiro para pagamento dos juros – que é a parte modificativa do fato.

Em função disso, e da necessidade de se controlar o orçamento público, que é outro objeto da Contabilidade Pública, os fatos contábeis podem ser classificados, como indica Mota (2009, p. 253):

Fatos Contábeis Oriundos de Atos Administrativos
Orçamentários (dependem do orçamento): previsão da receita, dotação da despesa etc.
Não Orçamentários (independem do orçamento); assinatura de contrato, concessão de fianças ou avais etc.
Fatos Contábeis Oriundos de Fatos Administrativos
Orçamentários (dependem do orçamento): arrecadação da receita, liquidação da despesa etc.
Não Orçamentários (independem do orçamento): recebimento de bens em doação, baixa do almoxarifado por consumo, etc.

Dessa forma, a que se considerar que os fatos contábeis orçamentários podem se originar de um ato administrativo ou de um fato administrativo. Fato contábil orçamentário é aquele que envolve os passos relativos à receita orçamentária (registro da previsão, da arrecadação/recolhimento etc.) e à despesa orçamentária (registro da dotação, descentralização, empenho, liquidação e pagamento etc.).

Lembre-se de que no ato administrativo não estão envolvidos itens patrimoniais. Já o fato administrativo envolve um bem, um direito ou uma obrigação.

De outro lado, estão os fatos contábeis não orçamentários que podem se originar também de um ato administrativo ou de um fato administrativo, ambos independentes da lei orçamentária.

Fato contábil extraorçamentário é, então, todo aquele em que não estão envolvidas a receita e a despesa aprovadas na Lei orçamentária (recebimento de recursos de terceiros, inscrição da dívida ativa, pagamento/cancelamento de restos a pagar, baixa de material de consumo do almoxarifado etc.).

Alguns fatos administrativos orçamentários têm estreita relação com o movimento de recursos financeiros próprios (valores numerários, direitos sobre saldos bancários etc.), em razão da receita ser registrada pelo regime de caixa e da despesa orçamentária que, mesmo sendo registrada pelo regime de competência, poderá ser executada com pagamento à vista, quando então envolverá recursos financeiros.

É claro que recursos financeiros pertencentes a terceiros, depositados no órgão temporariamente, dão origem a fatos extraorçamentários, como: recebimentos de cauções em dinheiro, devolução de cauções em dinheiro, pagamento de restos a pagar etc.

Para considerarmos um fato administrativo como orçamentário, ele necessariamente deve envolver recursos financeiros públicos, isto é, de propriedade dos órgãos e entidades públicas. É o caso do recebimento de recursos financeiros referentes à receita orçamentária, bem como do pagamento da despesa pública.

Os atos administrativos orçamentários não envolvem recursos financeiros, como é o caso do registro da previsão da receita orçamentária, da dotação da despesa orçamentária, da descentralização da dotação, da emissão do empenho e dos seus respectivos cancelamentos etc.

Variações Patrimoniais

Na contabilidade pública existem contas específicas para revelar as alterações patrimoniais de bens, direitos e obrigações ocorridas durante o exercício financeiro, de acordo com o artigo 100 da Lei n. 4.320/64, que estabelece:

> As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial (BRASIL, 1964, art. 100).

Em um balancete, normalmente, devemos encontrar contas representativas de bens, direitos e obrigações como, por exemplo: bens móveis, empréstimos a receber, financiamentos a pagar etc.

Por meio do conhecimento dos saldos anterior e atual dessas contas, podemos saber se houve redução ou aumento no volume monetário desses elementos patrimoniais. Entretanto, não é possível conhecer os fatos que levaram determinado item patrimonial (bens móveis, por exemplo) a sofrer uma redução em seu saldo atual, ou mesmo o motivo de um aumento em seu saldo.

Um eventual aumento do saldo inicial da conta bens móveis de $ 1.000 para $ 3.500 poderá ser decorrente de uma aquisição de novos bens móveis ou de bens recebidos em doação efetuada por terceiros, ou ainda poderá ter sido mera reavaliação do seu valor contábil. Essas informações não constam dos demonstrativos contábeis na área empresarial. Somente com um exame analítico do livro razão é que podemos conhecer o movimento de débito e de crédito do elemento patrimonial a ponto de identificar as causas que provocaram o aumento no saldo.

Em nome da transparência dos gastos públicos e da necessidade de apuração de resultados, a Lei n. 4.320/64 definiu, em seu artigo 100, a obrigatoriedade da contabilidade revelar as alterações patrimoniais ocorridas no exercício financeiro, de modo a dar conhecimento dos atos e fatos praticados pelos administradores públicos, tais como: aquisição de bens de consumo e permanentes, amortização da dívida externa, doação de bens, consumo de bens, concessão de empréstimos etc.

Para fornecer informações detalhadas nos demonstrativos, na Contabilidade Pública existem as contas de variações patrimoniais que irão exatamente informar os diversos fatos que ocorrem com cada um dos elementos patrimoniais.

Então, para fazer referência aos fatos contábeis ocorridos com a maior fidedignidade, a Contabilidade fará uso de contas que adotam os seguintes títulos: Aquisição de Bens Móveis, Doação de Bens Móveis, Reavaliação de Bens Móveis, Concessão de Empréstimos, Obtenção de Empréstimos, Amortização da Dívida etc.

Dessa forma, além de encontrarmos no balancete as contas representativas de itens patrimoniais tradicionais, como é peculiar a qualquer ramo da contabilidade, encontraremos também contas cujos títulos devem explicar o que ocorreu com esses itens patrimoniais. Essas contas são as variações patrimoniais.

Variações Ativas e Passivas

Atribuímos às contas de variação patrimonial o título de variações ativas (aumentativas), quando originadas de aumento de valores ativos (bens e direitos) ou de diminuição de valores passivos (obrigações). Quando originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou de aumento de valores passivos (obrigações) elas recebem o título de variações passivas (diminutivas). Essa é a primeira forma de se classificar as contas de variações patrimoniais, ou seja, a partir dos efeitos provocados sobre a situação líquida (PL).

Para entendermos melhor essas repercussões, devemos utilizar a equação fundamental do patrimônio líquido:

Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo, isto é, PL = A – P

Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias

Depois de classificadas de acordo com a repercussão no patrimônio líquido, as variações patrimoniais ativas e passivas são segregadas em função do orçamento: as que têm origem na lei orçamentária são chamadas de variações orçamentárias e as que ocorrem independentes da execução orçamentária podem ser denominadas de extraorçamentárias.

Neste momento, percebe-se mais uma vez a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público.

Variações Orçamentárias

As alterações patrimoniais decorrentes da execução do orçamento tanto podem aumentar o valor do patrimônio, como reduzir o seu valor. As variações oriundas do orçamento que provocam o aumento do patrimônio líquido são chamadas de variações ativas orçamentárias e as que têm como consequência reduzir o patrimônio líquido recebem a denominação de variações passivas orçamentárias.

> A receita orçamentária é a principal variação ativa orçamentária, enquanto que a despesa orçamentária é a mais importante variação passiva orçamentária.

Variações Extraorçamentárias

Dentre as variações ativas extraorçamentárias, devemos encontrar as alterações patrimoniais aumentativas do patrimônio líquido que ocorrem independentes da execução orçamentária, denominadas de superveniências do ativo e de insubsistências do passivo, tais como: doação recebida de bens e inscrição da dívida ativa (superveniências do ativo); cancelamento de restos a pagar (insubsistência do passivo) etc.

Nas variações passivas extraorçamentárias encontramos as alterações patrimoniais diminutivas do patrimônio líquido que ocorrem independentes da execução do orçamento, denominadas de insubsistências do ativo e de superveniências do passivo, tais como: extravio de bens, consumo de bens e cancelamento da dívida ativa (insubsistências do ativo); atualização monetária da dívida fundada (superveniência do passivo) etc.

De acordo com Mota (2009), essas contas, que são oriundas de fatos modificativos, representam as alterações ocorridas nos bens, direitos e obrigações que modificaram o patrimônio líquido independentes do orçamento.

Veja agora, com muita atenção, o texto a seguir:

A grande maioria dos renomados autores da área pública, como Kohama (1999), Angélico (1995), Andrade (2002) adotam o entendimento de que as insubsistências do ativo devem ser denominadas de insubsistências ativas e as insubsistências do passivo devem ser intituladas de insubsistências passivas.

Além desses autores, muitos órgãos públicos oficiais (Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, Secretarias de Estado de Fazenda, Secretarias Municipais de Finanças etc.) seguem esse raciocínio.

Entretanto, esse entendimento não é único e está repleto de controvérsias, tanto no campo da Contabilidade Pública quanto na área da Contabilidade Empresarial. O posicionamento de Silva (2004) a esse respeito é o seguinte:

- as insubsistências do ativo são chamadas de INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS; e
- as insubsistências do passivo são denominadas de INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS.

Esse posicionamento é também aceito no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, o qual foi referendado e aprovado pela Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade no ano de 2004, por meio do Parecer da Câmara Técnica CFC 11/2004.

A STN se manifestou em resposta a uma indagação do Conselho Federal de Contabilidade com o entendimento de que as baixas de ativos são insubsistências passivas.

Particularmente, concordamos com a ideia de Silva (2004), que também é a da STN, em função do raciocínio ser mais lógico. Então, em razão de ter sido derivado do Órgão Central de Contabilidade Federal, que é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), decidimos adotar o seguinte entendimento:

- as insubsistências do ativo são denominadas de insubsistências passivas, porque representam variações passivas; e
- as insubsistências do passivo são denominadas de insubsistências ativas, porque representam variações ativas.

Mutações Ativas e Passivas

Todas as variações são consideradas “contas de resultado”. Sendo contas de resultado, as variações deveriam ser originadas tão somente de fatos modificativos aumentativos (variações ativas) ou de fatos modificativos diminutivos (variações passivas).

Entretanto, existem algumas variações que são originadas de fatos permutativos que ocorrem quando da execução do orçamento. Em razão de serem decorrentes de permutações ocorridas no patrimônio, essas variações recebem a denominação de mutações patrimoniais.

Outro aspecto relativo às contas de mutações patrimoniais é que elas são provenientes da execução da lei de orçamento. Portanto, somente existem mutações patrimoniais se existir orçamento.

Assim como as variações, as mutações serão ativas se decorrentes de aumentos de ativo ou de diminuições de passivos, ou serão passivas se oriundas de diminuições de ativos e aumentos de passivos.

Normalmente, durante a execução do orçamento ocorrem trocas. Essas permutas sempre envolvem dois elementos patrimoniais. Um elemento, na grande maioria dos casos, é o dinheiro. O outro pode ser um bem, um direito a receber ou uma obrigação a pagar.

Observe o caso da despesa de aquisição de material permanente à vista. Essa compra envolve dois elementos patrimoniais: o dinheiro que sai e o material permanente que entra, ou seja, é uma troca, uma permuta. Estamos trocando dinheiro por bens. Atente, ainda, que essa aquisição somente pode ocorrer na área pública se autorizada na Lei Orçamentária. Os gastos autorizados na lei de orçamento chamam-se despesa. Portanto, a saída de dinheiro somente é possível se o orçamento autorizar a execução de um gasto (despesa). Porém, nesse caso e em muitos outros, ocorre simultaneamente a entrada de bens (materiais permanentes), o que caracteriza uma permuta decorrente da execução do orçamento da despesa.

A despesa deve ser registrada por força do dispositivo legal, artigo 91 da Lei n. 4.320/64, que afirma: "O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da lei de orçamento e dos créditos adicionais".

Porém, para a Ciência Contábil não se trata de uma despesa.

Então, com o intuito de corrigirmos o efeito indevido da despesa na redução do resultado do exercício, devemos registrar uma mutação ativa, aumentando ao mesmo tempo o resultado, para que este não sofra alteração.

Denominamos mutações ativas (positivas) as permutas que têm origem no orçamento da despesa.

Se, por outro lado, examinarmos o caso da arrecadação da receita de operações de crédito, vamos observar que essa transação, na realidade, trata-se de obtenção de empréstimos junto a bancos, por exemplo. Esse empréstimo também é oriundo de fatos permutativos, pois envolve dois elementos patrimoniais: o dinheiro e os empréstimos a pagar. Ocorre, então, a entrada de dinheiro e o surgimento de obrigações a pagar, significando que estamos trocando dívidas por dinheiro. Observe também que essa operação somente é possível se autorizada na lei de orçamento, que dá o título de receita a esses ingressos, ou seja, consiste em mais uma fonte para financiamento dos gastos. É uma permuta decorrente da execução do orçamento da receita.

A receita deve ser registrada em razão de imposição do dispositivo legal mencionado anteriormente (art. 91 da Lei n. 4.320/64). Entretanto, para a Ciência Contábil não se trata de uma receita. Então, para corrigir o efeito, que é indevido, da receita no aumento do resultado do exercício, deve-se registrar uma mutação passiva diminuindo concomitantemente esse mesmo resultado, a fim de torná-lo nulo.

Em síntese, conforme Mota (2009, p. 297), podemos diferenciar as espécies de variações ativas e passivas a partir de sua origem – modificativa ou permutativa – como a seguir indicado:

Variações originadas de fatos modificativos:

orçamentários: receita orçamentária efetiva e despesa orçamentária efetiva;

extraorçamentários: insubsistências ativas e passivas e superveniências ativas e passivas.

Variações originadas de fatos permutativos:

orçamentários: receita orçamentária não-efetiva, despesa orçamentária não-efetiva, mutações da despesa (ativas) e mutações da receita (passivas);

extraorçamentários: (não há variações patrimoniais ativas ou passivas).

Vamos conhecer agora o estudo do Subsistema de Contas, a partir da classificação de Mota (2009). Esteja atento!

Subsistemas de Contas

Na Contabilidade Empresarial, as contas são empregadas no registro dos atos e fatos sem qualquer preocupação com a sua natureza financeira, sendo levantado um balancete que agrupa todas as contas representativas dos elementos patrimoniais e das contas de resultado.

No registro do fato contábil referente à aquisição de material de consumo à vista, são utilizadas as seguintes contas, indistintamente:

D – (Ativo Circulante) Almoxarifado de Material de Consumo
C – (Ativo Circulante) Bancos conta Movimento
Histórico..$

Segundo Mota (2009), no lançamento de aquisição de material de consumo, temos uma conta eminentemente financeira, denominada Bancos conta Movimento (sistema financeiro) e outra que tem característica não financeira denominada Almoxarifado de Material de Consumo (sistema patrimonial). Essa conta financeira deve ser destacada das demais em razão do seu poder de compra, pagamento; principalmente, na área pública, onde os recursos financeiros são tratados com tamanha importância que chegam a ser dimensionados a cada ano em uma lei específica (LOA).

Outro fator preponderante, que pode justificar a segregação das contas na área pública, é a necessidade de se levantar as demonstrações contábeis: balanço financeiro, balanço orçamentário, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais etc.

Podemos afirmar que a obrigatoriedade do acompanhamento da execução do orçamento, na área pública, também motiva a separação das contas de acordo com suas características comuns,

posto que todas as aquisições públicas somente podem ser realizadas se autorizadas na Lei Orçamentária, inclusive as aquisições de material de consumo ou permanente, que são consideradas como despesa.

Lembre-se ainda que o orçamento público é um dos objetos da Contabilidade Pública. Tendo em vista a obrigatoriedade de se acompanhar a sua execução, conforme determina a Lei n. 4.320/64, há a necessidade de se utilizar contas específicas com esse objetivo, surgindo daí as contas de controle do orçamento, ou seja, contas orçamentárias (MOTA, 2009).

Há, ainda, como objeto da Contabilidade Pública os atos administrativos. A Lei n. 4.320/64 ocasionou o surgimento de outro grupo de contas cuja função é realizar o controle desses atos administrativos. O grupo de contas que faz o controle dos atos administrativos é denominado de **sistema de compensação**.

Diante desse quadro, Mota (2009) destaca que é possível segregar as contas utilizadas na Administração Pública em quatro grupos distintos, que dão origem aos seguintes subsistemas de contas independentes, autônomos e estanques, quais sejam: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação.

Em virtude da segregação das contas nesses quatro grupos, os lançamentos contábeis devem ser realizados de modo que a cada débito deve corresponder um crédito em conta pertencente ao mesmo subsistema da conta debitada. Devemos tomar esse cuidado em razão do levantamento de balanços com cada um dos sistemas de contas, praticamente, quando então devem estar equilibrados os saldos devedores e credores. Cabe ressaltarmos que a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – passou a denominar subsistemas os antigos sistemas de contas e introduziu o Subsistema de Custos.

Subsistema Financeiro

O subsistema financeiro registra e demonstra os recebimentos e os pagamentos de receitas e despesas orçamentárias, respectivamente, os ingressos e os dispêndios extraorçamentários, que envolvem o ativo e o passivo financeiros.

Para o registro desses fatos, o subsistema financeiro se utiliza de contas chamadas de financeiras, em função de que registram a movimentação de entrada e saída de numerário. Para facilitar a identificação de uma conta pertencente ao subsistema financeiro, é necessário entender que todas as contas que se relacionam em contrapartida (lançamento a débito ou a crédito numa mesma partida dobrada) com as contas que representam disponibilidades (caixa, bancos etc.) têm que ser também financeiras para manter o equilíbrio em nível de débitos e créditos no subsistema financeiro.

Da mesma forma, todos os créditos (direitos a receber) cuja conversão em dinheiro não dependam de autorização na lei de orçamento e, ainda, os débitos (obrigações a pagar) cujo pagamento também não dependa de autorização na lei de orçamento, devem ser contas do subsistema financeiro, conforme a Lei n. 4.320/64, artigo 105:

> 1º – O Ativo **Financeiro** compreenderá os créditos e valores realizáveis **independentemente de autorização orçamentária** e os valores numerários. [...]
> 3º – O Passivo **Financeiro** compreenderá as dívidas fundadas e outras, cujo pagamento **independa de autorização orçamentária**.(grifo nosso) (BRASIL, 1964, art. 105).

No subsistema financeiro, encontramos contas representativas de bens (somente o dinheiro), direitos a receber e obrigações a pagar, a receita orçamentária e a despesa orçamentária.

Exemplo de lançamento no subsistema financeiro:

Recebimento de uma caução em dinheiro

D – Bancos conta vinculada

C – Depósitos de Terceiros

Subsistema Patrimonial (ou Não Financeiro)

O **subsistema patrimonial** registra os bens móveis e imóveis, créditos, obrigações, valores, movimento de almoxarifado, inscrição e baixa de ativos e passivos não financeiros, incorporações e desincorporações de bens independente da execução orçamentária, representada pela superveniência e insubsistência ativa e passiva .

Para o subsistema patrimonial, temos as chamadas contas patrimoniais ou não financeiras. Elas registram todos os bens (exceto o dinheiro), créditos (direitos a receber) que necessitem de autorização em lei para conversão em dinheiro e débitos (obrigações a pagar) que necessitem de autorização legal para quitação.

As contas do subsistema patrimonial registram ainda os valores (ações, títulos, joias etc.), a dívida ativa, a dívida pública fundada, as variações patrimoniais ativas e passivas e o saldo patrimonial (patrimônio líquido).

No subsistema patrimonial, para ser mais preciso, encontramos contas representativas de bens, direitos a receber, obrigações a pagar, mutações ativas e passivas e as superveniências e insubsistências ativas e passivas.

Segundo Mota (2009), a lei orçamentária autoriza expressamente a aquisição de material de consumo, de material permanente, de serviços de terceiros e outros gastos, não se preocupando em definir se a aquisição será à vista ou a prazo. Se essa aquisição for à vista, não provocará o surgimento de obrigações a pagar. Porém, se for a prazo o órgão assume obrigações com fornecedores, por exemplo. Então, a assunção de obrigações com fornecedores não está expressamente autorizada no orçamento, isto é, não é preocupação do orçamento definir se as compras serão à vista ou a prazo. Daí as contas que representam valores a pagar fornecedores de bens e serviços etc. pertencerem ao subsistema financeiro. Entretanto, a assunção de obrigações decorrentes da obtenção de um empréstimo ou financiamento, devendo estar

autorizada expressamente na lei orçamentária (dentro da receita de operações de crédito), faz surgir um passivo que não é financeiro, a ser registrado em contas do subsistema patrimonial.

Em resumo, podemos garantir que as obrigações a pagar oriundas da execução do orçamento da receita são representadas por contas pertencentes ao subsistema patrimonial, enquanto que as obrigações a pagar decorrentes da execução do orçamento da despesa são do subsistema financeiro. Já as contas representativas de direitos a receber oriundos do orçamento da despesa são do subsistema patrimonial.

Exemplo de lançamento no subsistema patrimonial:

Incorporação de bens por doação

D – Bens permanentes

C – Superveniência do Ativo

Subsistemas de Compensação e Orçamentário

No **subsistema de compensação**, encontramos as contas que não produzem alteração patrimonial de imediato, tanto quantitativa quanto qualitativamente, e fazem contrapartida somente consigo mesmas. Essas contas são os bens, direitos e obrigações **potenciais**. As contas do sistema de compensação têm a função de **controle** e representam os bens ou valores do poder público em poder de terceiros ou vice-versa, tais como: fiança, aval, hipoteca, contratos, convênios, suprimento de fundos, cauções em títulos, diversos responsáveis - em apuração, bens móveis em trânsito etc.

As contas de compensação funcionam da seguinte forma: no registro dos atos administrativos, deve ser debitada uma conta de ativo compensado a crédito de uma conta de passivo compensado; na baixa desse registro, ocorre o lançamento inverso, de modo que

seja mantida a igualdade entre ativo e passivo compensados no balanço patrimonial.

Exemplificando:

a) Registro de contratos de serviços (**sistema de compensação**):

D – Ativo Compensado (Contratos de serviços)

C – Passivo Compensado (Obrigações contratadas)

Histórico ....$

b) Baixa de contrato de serviços por rescisão (**sistema de compensação**):

D – Passivo Compensado (Obrigações contratadas)

C – Ativo Compensado (Contratos de serviços)

Histórico ....$

No **subsistema orçamentário**, encontramos as contas que fazem o **controle** do orçamento aprovado (fixação da despesa e previsão da receita) e da sua execução (descentralização, empenho, liquidação e pagamento da despesa, arrecadação e recolhimento da receita etc.), tendo as mesmas características das contas do subsistema de compensação, simplesmente por também efetuarem controle. Essas contas não registram variação patrimonial e fazem contrapartida consigo mesmas.

O subsistema orçamentário registra a previsão orçamentária, suas alterações (créditos adicionais) e sua execução orçamentária; possibilita a comparação entre a previsão e a execução orçamentárias; e faz o acompanhamento do empenho da despesa e de outros atos e fatos administrativos ligados ao orçamento.

As contas do subsistema orçamentário funcionam quase que da mesma forma que as do subsistema de compensação: quando do registro dos atos administrativos ligados ao orçamento, deve ser acionada, a débito, uma conta do ativo (específica de controle do orçamento) e, a crédito, uma conta do passivo (própria de controle do orçamento).

A partir da estrutura das contas de controle do Plano de Contas da Administração Federal, podemos estabelecer uma regra para se realizar o acompanhamento dos fatos administrativos de origem orçamentária. No caso da realização da receita, o acompanhamento é feito utilizando-se somente contas do ativo. Já no caso do empenho, da liquidação e do pagamento da despesa orçamentária, o acompanhamento é feito utilizando-se contas do passivo.

Estudaremos sobre o Plano de Contas da Administração Federal mais adiante.

Podemos afirmar que o subsistema orçamentário existe com a intenção de atender aos dispositivos dos artigos 29, 90 e 102 da Lei n. 4.320/64, que atribuiu à contabilidade a tarefa de registrar o orçamento aprovado e de acompanhar a sua execução.

Exemplo de lançamento no subsistema orçamentário:

Aprovação do orçamento da despesa

D – Fixação Inicial da Despesa

C – Crédito Disponível

Subsistema de Custos

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o subsistema de custos tem por finalidade registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, esse assunto não será tratado com detalhes, tendo em vista a inexistência de regulamentação sobre ele por parte dos órgãos oficiais.

Resumindo

Nesta Unidade, estudamos a Contabilidade Pública e suas particularidades. Você pôde perceber as diferenças entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Pública, dada a necessidade de se registrar também os atos administrativos e não apenas fatos administrativos, ou seja, fatos que envolvem bens, direitos e obrigações efetivas.

Você teve noção do orçamento, sua aprovação e execução e o comportamento da receita e despesa prevista/realizada. Abordamos os conceitos, o campo de aplicação e o regime orçamentário e contábil para que você pudesse perceber como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Demonstramos como é feito o acompanhamento da execução do orçamento com a utilização das técnicas contábeis, e, ainda, o enfoque orçamentário e patrimonial dos atos e fatos praticados na Administração Pública.

Apresentamos os seguintes conceitos referentes à Contabilidade Pública:

- Contabilidade Pública: ramo da ciência contábil que, utilizando os princípios de contabilidade e levando em conta as normas de direito financeiro, efetua as funções de registro, controle, avaliação e demonstração do patrimônio e do orçamento público.

- Objeto: o patrimônio público de uso restrito, não generalizado, o orçamento público e os atos administrativos.
- Regime orçamentário: regime misto, sendo caixa para as receitas e competência para as despesas. Desse confronto surge o resultado orçamentário, no balanço orçamentário.
- Regime contábil: regime competência para as receitas e competência para as despesas. Esse regime é usado para apurar o resultado patrimonial, na demonstração das variações patrimoniais.
- Variações: quaisquer alterações no patrimônio público que modifiquem a situação líquida.
- Variações ativas: alterações aumentativas de patrimônio líquido (aumento do ativo ou redução do passivo).
- Variações passivas: alterações diminutivas de patrimônio líquido (aumento do passivo ou redução do ativo).
- Mutações: alterações ocorridas no patrimônio público oriundas da execução do orçamento que envolvam fatos permutativos.

Em relação aos Subsistemas de Contas, apresentamos os seguintes conceitos:

- Subsistema Financeiro: registra a movimentação de recebimento e de pagamento de recursos financeiros orçamentários e extraorçamentários e o ativo e o passivo financeiro, possibilitando o levantamento do

balanço financeiro e do balanço patrimonial e o cálculo do superávit financeiro usado para abertura de crédito adicional.

- Subsistema Patrimonial: registra os bens móveis e imóveis, a dívida ativa, os empréstimos concedidos, as operações de crédito (dívida fundada), a movimentação de almoxarifado, possibilitando o levantamento do balanço patrimonial.
- Subsistema Orçamentário: registra o orçamento aprovado, as suas alterações, acompanha a sua execução, comparando a receita prevista com a arrecadada e a despesa fixada com a realizada, possibilitando a elaboração do balanço orçamentário.
- Subsistema de Compensação: registra os atos administrativos de natureza não orçamentária que podem vir a afetar o patrimônio público no futuro, tais como: contratos, convênios, avais, suprimento de fundos etc.

Vimos que os lançamentos contábeis devem ser feitos em partidas dobradas dentro de cada subsistema de contas, para não desequilibrar nenhum dos subsistemas envolvidos. As contas de receita e de despesa orçamentária são encontradas apenas no subsistema financeiro. As contas de variações patrimoniais podem ser encontradas no subsistema patrimonial. Os direitos a receber oriundos do orçamento da despesa são controlados no subsistema patrimonial. As obrigações a pagar oriundas do orçamento da receita são controladas no subsistema patrimonial. Já as obrigações a pagar oriundas do orçamento da despesa são controladas no subsistema financeiro.

Atividades de aprendizagem

Agora chegou a hora de analisarmos se você está entendendo o que estudamos até aqui! Para saber, resolva as atividades propostas a seguir. Lembre-se: você pode contar com o auxílio de seu tutor.

1. Assinale a assertiva que completa corretamente a frase: Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil:
   a) ( ) Que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos.
   b) ( ) Que tem como único objeto o patrimônio vinculado a um órgão público.
   c) ( ) Que tem como finalidade acompanhar a elaboração e aprovação do orçamento público.
   d) ( ) Aplicado apenas na Administração Pública Direta.
2. Quanto às variações patrimoniais, assinale as opções verdadeiras com "V" e as falsas com "F":
   a) ( ) As superveniências passivas são variações ativas.
   b) ( ) As insubsistências passivas representam variações passivas.
   c) ( ) As variações passivas extraorçamentárias representam incorporação de itens do passivo e desincorporação de itens do ativo.

d) ( ) A aquisição de bens pela execução de restos a pagar (relativos a empenhos do exercício anterior) é registrada nas contas de variações ativas orçamentárias.

3. Quanto às regras de utilização dos sistemas de Contas, examine os itens a seguir e assinale as opções verdadeiras com "V" e as falsas com "F":

   a) ( ) Os lançamentos são feitos de modo a manter cada sistema de contas equilibrado.

   b) ( ) É possível levantar balancetes específicos para cada sistema de contas.

   c) ( ) Os sistemas de contas são independentes não se comunicando entre si.

   d) ( ) A ocorrência de algum desequilíbrio nos sistemas de contas somente poderá ser percebido na época de levantamento das demonstrações contábeis.

4. Quanto ao sistema patrimonial, pode-se afirmar que:

   a) ( ) Registra bens, direitos, obrigações e o patrimônio líquido.

   b) ( ) Registra apenas os bens móveis e imóveis do órgão.

   c) ( ) Registra a dívida ativa, bens, o patrimônio líquido e variações patrimoniais do órgão.

   d) ( ) Suas contas são utilizada para elaborar apenas o balanço patrimonial.

UNIDADE 4

Plano de Contas

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Compreender o conceito, a nomenclatura utilizada, o objetivo e a estrutura do Plano de Contas;
- Entender o funcionamento e a descrição das contas;
- Conhecer as classes de contas e seus desdobramentos;
- Reconhecer as contas que exigem conta corrente e as retificadoras; e
- Identificar o sistema de contas de cada conta.

Introdução

Caro estudante,

Nesta Unidade, conheceremos o conceito, o objetivo e a estrutura básica do Plano de Contas para compreendermos o funcionamento e a descrição delas. Apresentaremos as suas classes e os seus desdobramentos e aprenderemos a identificar o sistema de contas de cada conta. Em caso de dúvida quanto ao que foi apresentado, volte e releia o conteúdo antes de prosseguir ou faça contato com o seu tutor. Bom estudo!

O Plano de Contas representa uma ferramenta de grande importância para o contador. É um guia para o processo de escrituração. Para o administrador servirá como um instrumento para facilitar a localização e a identificação das contas que representam os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial (empenhos, consumo de materiais, contratos firmados etc.).

O Plano de Contas consiste numa relação completa das contas julgadas necessárias pela entidade, com a finalidade de demonstrar a relevância dos elementos patrimoniais.

Na área pública e, principalmente, no nível federal, em razão da utilização de um sistema de informática para efetuação do controle das contas do governo, denominado Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que tem como uma de suas características principais a utilização da contabilidade como base de informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais; o plano de contas tem importância fundamental.

Para conhecer mais sobre o SIAFI, acesse o *link*: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index_conheca_siafi.asp>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Leia mais sobre essa lei, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. Acesse o *site*: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Seguindo essa linha de raciocínio, foi desenvolvida uma estrutura orçamentária que adota os preceitos da Lei n. 4.320/64 e da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e recentes alterações desta, para atender às necessidades de informação da Administração Pública federal, considerando a diversidade das transações praticadas por essas entidades, que envolve inclusive as áreas comercial, industrial, agrícola, financeira etc.

No momento da produção deste texto estava em discussão a criação de um Plano de Contas nacional (único e padronizado) a ser utilizado por todos os entes públicos nos três níveis de governo.

Na Contabilidade Aplicada à Administração Pública, o Plano de Contas consiste em uma estruturação ordenada e sistematizada dos seguintes atos e fatos: etapas das receitas e despesas; ingressos e dispêndios financeiros; fatos que afetam o patrimônio; registros dos fatos permutativos e modificativos; e registros dos atos administrativos.

Como contas com denominações especiais, tais como: restos a pagar, dívida ativa, suprimento de fundos, diversos responsáveis – apurados etc.

O Plano de Contas da Administração Federal é, portanto, de estrutura complexa, pois deve conter títulos para atender ao registro e à guarda de informações relativas a atos e fatos administrativos praticados pelos gestores públicos que podem ser típicos da área pública. Mas, por outro lado, deve também ser abrangente para registrar as transações comerciais, industriais e financeiras de algumas entidades da administração indireta que praticam atos bem peculiares da iniciativa privada: comprando e vendendo mercadorias, fabricando e produzindo bens e serviços, construindo, ampliando e reformando imóveis, concedendo e obtendo empréstimos etc; contendo para isso títulos contábeis comuns à área empresarial, como: empréstimos a receber, produtos em elaboração, produtos acabados, produtos para venda, provisão para devedores duvidosos, depreciação acumulada, provisão para férias, ICMS a recolher, IPI a recolher etc.

Em razão desse universo de atividades típicas e atípicas praticadas na Administração Pública, o Plano de Contas exige de seus usuários um alto nível de conhecimento dos ramos da Contabilidade, dada a complexidade da própria Administração Pública.

Conceito, objetivos e composição do Plano de Contas

O Plano de Contas consiste em um rol de contas contábeis que visa padronizar e facilitar ao usuário da informação a compreensão das informações e os respectivos valores representados por cada conta que compõe o patrimônio da entidade.

A estrutura do plano de contas objetiva, principalmente:

- realçar o estado patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira de uma gestão administrativa;
- padronizar o nível de informação dos órgãos da Administração Direta e Indireta com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, facilitando a elaboração do Balanço Geral da União; e
- permitir, por meio da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na Administração Pública federal, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis.

Veja mais detalhes na Instrução Normativa STN n. 08/1996, disponível no *site*: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/in_8_96.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Destacamos ainda que a maioria dos planos de contas de qualquer ramo da ciência contábil consiste apenas em uma relação de contas e na descrição de sua função e de seu funcionamento.

Estrutura Básica do Plano de Contas do Governo Federal

O primeiro nível da estrutura do Plano de Contas representa a classificação máxima na agregação das contas, sendo dividido em seis classes, em que a cada uma é atribuído um número, como mostra a Figura 3:

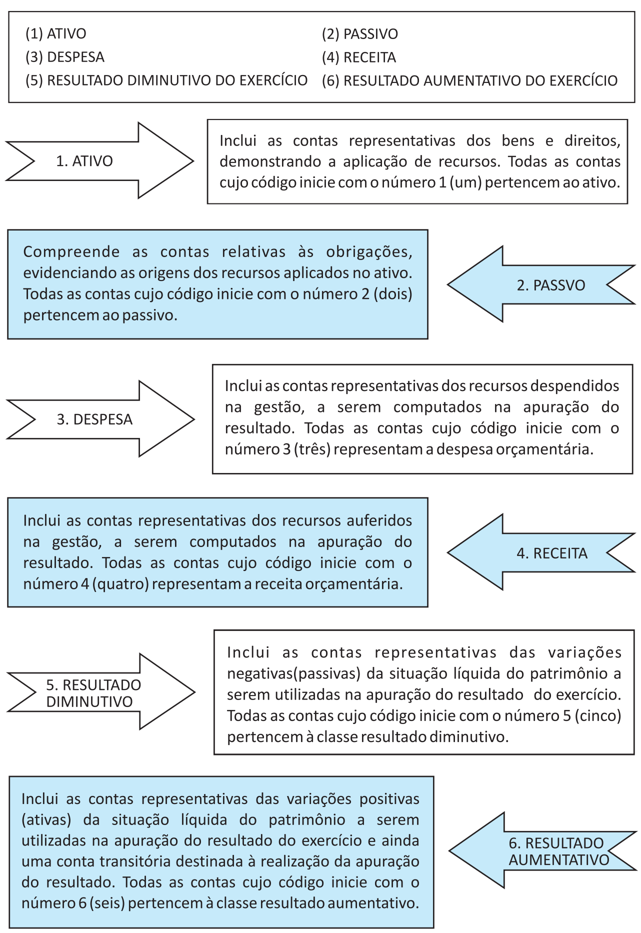


Figura 3 : Estrutura do plano de contas
Fonte: Elaborada pelos autores

Os atos administrativos que possam afetar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio no futuro (bens, direitos e obrigações potenciais) estão controlados nos grupos:

1) Ativo Compensado; e
2) Passivo Compensado.

As contas a serem utilizadas na apuração do resultado do exercício estão representadas pelas seguintes classes e grupos:

3) Despesa;
4) Receita;
5) Resultado Diminutivo do Exercício; e
6) Resultado Aumentativo do Exercício.

Contas de Controle (Ativo e Passivo Compensado)

Nos grupos ativo compensado e passivo compensado são efetuados os controles da previsão e execução da receita e da despesa orçamentária, da programação financeira, dos restos a pagar, dos convênios, dos contratos e de outros atos administrativos.

Cabe ressaltarmos que a Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e com base no inciso I do artigo 4º do Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2001, e no inciso I do artigo 17 da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, criou, por meio da Portaria n. 136, de 6 de março de 2007, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, que, dentre outras funções, possui a atribuição de consolidar as contas dos entes da Federação de que trata o artigo 51 da Lei Complementar n. 101/00.

A estrutura básica para o ano de 2009 do Plano de Contas único do Governo Federal em nível de classe e grupo consiste na seguinte disposição:

Para ler mais sobre o Decreto n. 3.589/00, revogado pelo Decreto n. 6.976, de 2009, acesse o site: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Decreto3589_2000.PDF>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Conheça mais sobre a Lei n. 10.180/01 e a Portaria n. 136, acesse os seguintes endereços, respectivamente: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm> e <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

1	Ativo	2	Passivo
1.1	Ativo Circulante	2.1	Passivo Circulante
1.2	Ativo Realizável a Longo Prazo	2.2	Passivo Exigível a Longo Prazo
1.4	Ativo Permanente	2.4	Patrimônio Líquido
1.9	Ativo Compensado	2.9	Passivo Compensado
3	Despesa	4	Receita
3.3	Despesas Correntes	4.1	Receitas Correntes
3.4	Despesas de Capital	4.2	Receitas de Capital
		4.7	Receita Corrente Intraorçamentária
		4.8	Receita de Capital Intraorçamentária
3.9	Reserva de Contingência	4.9	*Deduções da Receita
5	Resultado Diminutivo do Exercício	6	Resultado Aumentativo do Exercício
5.1	Resultado Orçamentário	6.1	Resultado Orçamentário
5.2	Resultado Extraorçamentário	6.2	Resultado Extraorçamentário
		6.3	Resultado Apurado

Quadro 2: Estrutura básica do Plano de Contas referente ao ano de 2009
Fonte: Adaptado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/plano_de_contas.asp>

Entretanto, estudos estão sendo realizados para padronizar nacionalmente o Plano de Contas, a partir da construção de uma nova estrutura.

Finalmente, destacamos que a partir de 2011 entrará em vigor o novo plano de contas aplicável ao Setor Público.

Veja a minuta da proposta da nova estrutura para o Plano de Contas, disponível no *site* da STN: <http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/procedimentos_contabeis/Minuta_pcasp.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Resumindo

Nesta Unidade, estudamos o funcionamento da Contabilidade Pública e suas particularidades e a necessidade de se efetuar os registros dos atos e fatos identificando os sistemas de contas para facilitar a elaboração das Demonstrações Contábeis.

Apresentamos o Plano de Contas, do qual você conheceu a estrutura, sendo abordadas semelhanças e diferenças com a Contabilidade Geral.

Em síntese, conhecemos:

- Composição: relação das contas, descrição das contas, tabela de eventos e tabela de contas correntes contábeis.
- Código: nove dígitos distribuídos em sete níveis de desdobramento e ainda um código variável que é a conta-corrente contábil.
- Classe: primeiro nível da estrutura do código das contas, podendo assumir os números 1, 2, 3, 4, 5 e 6, que representam, respectivamente, o ativo, o passivo, a despesa, a receita, o resultado diminutivo e o resultado aumentativo.
- Grupo: segundo nível da estrutura do código das contas que desdobra, cada uma, seis classes.
- Contas de saldo devedor: ativo, despesa e resultado diminutivo.
- Contas de saldo credor: passivo, receita e resultado aumentativo.

Por fim, apresentamos a composição do Plano de Contas do Governo Federal referente ao ano de 2009, no qual constam:

- Principais Grupos do Ativo: circulante, realizável a longo prazo, permanente e compensado.
- Principais Grupos do Passivo: circulante, exigível a longo prazo, patrimônio líquido e compensado.
- Principais Grupos da Despesa: correntes e de capital (segue a categoria econômica).
- Principais Grupos da Receita: correntes e de capital (segue a categoria econômica).

Atividades de aprendizagem

Vamos conferir se você está acompanhando tudo até aqui! Procure realizar as atividades propostas a seguir. Caso tenha dúvidas, faça uma releitura cuidadosa dos conceitos ainda não entendidos.

1. Numere a segunda coluna de acordo com a primeira:

a) Ativo.	( ) Recursos despendidos na gestão.
b) Passivo.	( ) Recursos auferidos na gestão.
c) Despesa.	( ) Disponível, recursos a receber e antecipação de despesa.
d) Receita.	( ) Bens e direitos.
e) Ativo Circulante.	( ) Obrigações.
f) Passivo Circulante.	( ) Resultado acumulado e reservas.
g) Ativo Permanente.	( ) Correntes e de capital.
h) Realizável a Longo Prazo.	( ) Depósitos e restos a pagar.
i) Exigível a Longo Prazo.	( ) Correntes e de capital.
j) Patrimônio Líquido.	( ) Investimento e imobilizações.
k) Categorias econômicas das Despesas.	( ) Despesas com pessoal, material de consumo e serviços.
l) Categorias econômicas das Receitas.	( ) Direitos realizáveis após o término do exercício seguinte.

m) Despesas Correntes.	( ) Receitas tributárias, patrimoniais, industriais.
n) Receitas Correntes.	( ) Obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.
o) Receitas de Capital.	( ) Investimentos, inversões financeiras e transferências.
p) Despesas de Capital.	( ) Constituição de dívidas, alienação de bens.

2. A estrutura básica do plano de contas em nível de classe consiste na seguinte disposição:
   a) Ativo, passivo, despesa e receita.
   b) Passivo, receita, circulante e permanente.
   c) Ativo, passivo, despesa, receita, resultados diminutivo e aumentativo do exercício.
   d) Despesa, receita, patrimônio líquido e compensado.

UNIDADE 5

Demonstrações Contábeis

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Conhecer as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público;
- Conhecer a estrutura de cada uma das demonstrações contábeis;
- Aprender quais são os resultados gerais do exercício a serem apurados; e
- Reconhecer cada balanço e demonstração e seus respectivos resultados.

Introdução

Caro estudante,

Nesta última Unidade conheceremos as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público e o modo como elas se estruturam bem como os três tipos de resultados gerais do exercício, apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário. Veremos se é possível estabelecer uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das demonstrações contábeis. Acreditamos que você irá adquirir os subsídios necessários para reconhecer cada balanço e cada demonstração com seus respectivos resultados. Bons estudos!

A Lei n. 4.320/64 define, no artigo 101, que os resultados gerais do exercício serão apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro e na demonstração das variações patrimoniais. A situação patrimonial deverá ser demonstrada no Balanço Patrimonial.

Dessa forma, devemos conhecer três tipos de resultados: o patrimonial, apurado na demonstração das variações patrimoniais; o orçamentário, apurado no Balanço Orçamentário; e o financeiro, apurado no Balanço Financeiro.

CÁLCULO DO RESULTADOS

O resultado orçamentário é apurado, no balanço orçamentário, comparando-se o total das receitas com o total das despesas, podendo ocorrer superávit quando a receita superar a despesa ou déficit quando ocorrer o inverso.

O resultado patrimonial poderá ser obtido, na demonstração das variações patrimoniais, por meio da comparação entre as variações ativas e passivas, devendo apresentar-se como superávit em caso de ser positivo ou como déficit, sendo negativo.

O resultado financeiro, apurado no balanço financeiro, é fruto da comparação dos ingressos com os dispêndios, ou ainda da comparação do disponível que passa para o exercício seguinte com o disponível do exercício anterior, podendo também apresentar-se como superávit (resultado positivo) ou déficit (resultado negativo).

O balanço patrimonial é a única das demonstrações obrigatórias que se apresenta como estático, ou seja, representa a situação econômico-financeira do órgão em determinado momento,

enquanto que os demais demonstram em resumo os fatos ligados à execução orçamentária, financeira e patrimonial durante o exercício.

Apesar disso, todas as demonstrações são apresentadas em duas grandes colunas cujos totais são equivalentes, proporcionando o necessário equilíbrio, o que justifica o título de "balanço" dado pela lei. A primeira coluna representa os valores positivos e a segunda os valores negativos em cada balanço.

Lei n. 4.320/64 (artigo 101)

- BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
- BALANÇO FINANCEIRO
- BALANÇO PATRIMONIAL
- DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Apenas uma demonstração não tem a denominação de balanço: a demonstração das variações patrimoniais. Entretanto, ressaltamos que também deveria ter, uma vez que os totais de suas colunas se igualam com o cálculo do resultado do exercício (patrimonial), dando a ideia de balanço.

RESULTADO ORÇAMENTÁRIO:

RECEITAS > DESPESAS → SUPERAVIT ORÇAMENTÁRIO
DESPESAS > RECEITAS → DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO

RESULTADO PATRIMONIAL OU ECONÔMICO:

VARIAÇÕES ATIVAS > VARIAÇÕES PASSIVAS → SUPERÁVIT PATRIMONIAL
VARIAÇÕES PASSIVAS > VARIAÇÕES ATIVAS → DÉFICIT PATRIMONIAL

RESULTADO FINANCEIRO:
(*)

INGRESSOS > DISPÊNDIOS → RESULTADO FINANCEIRO POSITIVO (SUPERÁVIT)
DISPÊNDIOS > INGRESSOS → RESULTADO FINANCEIRO NEGATIVO (DÉFICIT)

(*) *NÃO CONFUNDIR O RESULTADO POSITIVO FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO FINANCEIRO (DIFERENÇA ENTRE INGRESSOS E DISPÊNDIOS) COM O SUPERÁVIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL, QUE É A DIFERENÇA POSITIVA ENTRE ATIVO E PASSIVO FINANCEIRO. ESTE ÚLTIMO É FONTE DE RECURSOS UTILIZADA PARA ABERTURA DE CRÉDITO ADICIONAL.*

Quadro 3: Resultados das demonstrações contábeis
Fonte: Mota (2009, p. 504)

É possível estabelecermos uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das quatro demonstrações contábeis.

Há outras demonstrações a serem elaboradas ao final de cada ano, ou seja, de cada exercício financeiro, que não são menos importantes em relação às citadas anteriormente, posto que há informações de grande relevância que somente podem ser encontradas detalhadamente nessas demonstrações, quais sejam: demonstração da dotação orçamentária, demonstração da movimentação orçamentária e demonstração da execução orçamentária.

Relembramos que o Conselho Federal de Contabilidade editou, em 2009, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, cuja Norma: NBC T 16.6, trata de demonstrações contábeis, como vimos na Unidade 3.

Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial elaborado pelos órgãos públicos, exigido pela Lei n. 4.320/64, contém os mesmos elementos do balanço patrimonial da Lei n. 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976, ou seja, é constituído pelo ativo (bens e direitos), passivo (obrigações a pagar) e pelo patrimônio líquido (diferença entre o ativo e o passivo).

O que há de diferente é a forma como os elementos patrimoniais são agrupados, tanto no ativo como no passivo.

De acordo com o caput do artigo 105 da Lei n. 4.320/64, o Balanço Patrimonial demonstrará:

I – O Ativo Financeiro

II – O Ativo Permanente

III – O Passivo Financeiro

IV – O Passivo Permanente

V – O Saldo Patrimonial

VI – As Contas de Compensação

A Lei n. 4.320/64 cuidou de estabelecer de imediato esses conceitos nos cinco parágrafos do artigo 105.

Você pode reler esse e os demais artigos da Lei n. 4.320/64 quando desejar. Acesse o *site*: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Você percebe que o balanço patrimonial da Lei n. 4.320/64 além de conter os tradicionais elementos (bens, direitos a receber e obrigações a pagar) também apresenta atos administrativos?

No balanço patrimonial, encontraremos a posição estática dos ativos e passivos do órgão ou entidade ao final de cada exercício financeiro. Nesse balanço, também encontraremos o resultado acumulado, ao longo de vários exercícios, da gestão patrimonial.

Estrutura do Balanço Patrimonial

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 14, estabeleceu com detalhes a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço patrimonial.

Lembre-se de que você encontra os anexos dessa Lei no *site*: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/anexo/ANL4320-64.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Veja atentamente o Quadro 4 que apresenta de modo sintético a estrutura do balanço patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULO	**Valor**		**Valor**
Ativo Financeiro (AF)	$	Passivo Financeiro (PF)	$
Ativo Permanente (AP)	$	Passivo Permanente (PP)	$
Ativo Real (AR = AF + AP)	$	Passivo Real (PR = PF + PP)	$
Saldo Patrimonial:	$	Saldo Patrimonial:	$
Passivo Real Descoberto (PRD = PR > AR)	$	Ativo Real Líquido (ARL = AR > PR)	$
Ativo Compensado (AC)	$	Passivo Compensado (PC)	$
ATIVO TOTAL (AR + PRD + AC)	$	**PASSIVO TOTAL (PR + ARL + PC)**	$

Quadro 4: Síntese da estrutura do balanço patrimonial
Fonte: Brasil (1964)

Podemos observar que o balanço patrimonial é um quadro com duas colunas: "Ativo" e "Passivo", representando, respectivamente, os bens e direitos e as obrigações.

Na primeira coluna, denominada de Ativo, encontramos os seguintes grupos: Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Ativo Real, Saldo Patrimonial (Passivo Real Descoberto), Ativo Compensado e Ativo Total. Na segunda, denominada de Passivo, encontramos os seguintes grupos: Passivo Financeiro, Passivo Permanente, Passivo Real, Saldo Patrimonial (Ativo Real Líquido), Passivo Compensado e Passivo Total.

Análise do Balanço Patrimonial

A análise do balanço patrimonial tem como objetivo principal preparar os indicadores que irão servir de suporte para a avaliação da gestão do patrimônio.

O ativo financeiro contém, além do numerário, os valores cuja realização não dependa de autorização orçamentária, estando representado pelos valores disponíveis e outros que representam realizável a curto prazo basicamente, tais como: adiantamento salário família, auxílio natalidade etc.

No ativo financeiro não encontraremos os estoques, uma vez que sua realização ou mesmo doação depende de autorização legislativa, bem como outros valores que representam créditos a longo prazo, como: empréstimos e financiamentos a receber (concedidos a terceiros), já que o surgimento destes valores depende de autorização legislativa. A dívida ativa também não é item do ativo financeiro porque ela surge exatamente em razão de não ter ocorrido o recebimento da receita orçamentária. A dívida ativa não é considerada um item financeiro porque se trata de um valor cujo recebimento é incerto, em razão do regime de caixa da receita. O princípio da prudência também pode ser apontado como justificativa, tendo em vista que nele estão representados créditos públicos junto a inadimplentes (maus pagadores).

Se achar necessário, leia sobre esse e os demais princípios de contabilidade, no *site*: <http://200.211.196.47:81/ebook/libv000071.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

No ativo não financeiro (ativo permanente da Lei n. 4.320/64) devem estar demonstrados os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

> Isso ocorre em razão da intenção da Lei n. 4.320/64 em destacar os valores financeiros no ativo, tendo em vista facilitar o cálculo do superávit financeiro.

No passivo financeiro, que compreende os compromissos cujo pagamento não dependa de autorização orçamentária, encontraremos a chamada dívida flutuante que, conforme o artigo 92 da Lei n. 4.320/64, é composta por: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos de tesouraria.

O passivo financeiro deve conter os compromissos originários do orçamento da despesa empenhada e não paga:

- restos a pagar processados (fornecedores, pessoal a pagar etc.);
- restos a pagar não processados; e
- serviços da dívida a pagar (amortização do principal a pagar, juros a pagar etc.).

Também encontraremos no passivo financeiro os compromissos de origem extraorçamentária, ou seja, compromissos que surgem independentemente da Lei de Orçamento, denominados de depósitos:

- consignações da folha de pagamento de pessoal;
- retenções nos pagamentos a terceiros; e
- outros casos, como os depósitos em dinheiro efetuados por terceiros, que geram compromissos financeiros – esses valores tiveram contrapartida no ativo financeiro (disponível), quando de seu ingresso.

Também irão fazer parte do passivo financeiro os débitos de tesouraria que são os compromissos assumidos pelos órgãos como consequência das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária e destinados a atender momentâneas insuficiências de caixa dentro do próprio exercício financeiro.

O passivo não financeiro (denominado permanente pela Lei n. 4.320/64) compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (dívidas de longo prazo). Normalmente, os valores mais representativos encontrados no passivo permanente ou não financeiro são originados do orçamento da receita (operações de crédito em títulos e em contratos - internas e externas), pois esses valores dependem de autorização legislativa para amortização ou resgate. Encontramos, ainda, as contas representativas de provisões para contingências, 13º salário, férias etc.

Nas contas de compensação serão registrados os bens, os valores, as obrigações e as situações não compreendidas no ativo real e no passivo real que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Veja o que encontraremos dentro de cada grupo do balanço patrimonial, considerando a ótica da Lei n. 4.320/64:

ATIVO	PASSIVO
<u>No ativo financeiro</u> são demonstrados os valores realizáveis a curto e longo prazo, correspondendo aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro, envolvendo também os valores em espécie.	<u>No passivo financeiro</u> são demonstrados os valores exigíveis a curto e longo prazo, também correspondendo aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro. Aqui encontramos a chamada dívida flutuante.
<u>No ativo não financeiro (ou permanente na ótica da Lei n. 4320/64)</u> são demonstrados todos os bens e outros valores que não interferem diretamente na movimentação financeira (sistema patrimonial). Compõe-se de: - realizável a curto prazo, - valores pendentes a curto prazo, - realizável a longo prazo e - permanente (investimentos, imobilizado e diferido, conforme Lei n. 6.404/76).	<u>No passivo não financeiro (ou permanente na ótica da Lei n. 4.320/64)</u> são demonstradas as obrigações a curto e longo prazo e valores pendentes que não provocaram diretamente efeitos financeiros durante o exercício. Temos aqui a dívida fundada, traduzida em operações de crédito (internas e externas e em títulos e em contratos), e as provisões etc.
<u>No ativo compensado</u> encontramos os atos administrativos que podem vir a afetar o patrimônio no futuro, tais como: contratos, convênios, garantias etc.	<u>No passivo compensado</u> encontramos a contrapartida dos atos administrativos que podem vir a afetar o patrimônio no futuro.

Quadro 5: Grupos do balanço patrimonial
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Modernamente, o levantamento do balanço patrimonial pelo SIAFI ou pelo SIAFEM apresenta algumas peculiaridades ou inovações.

O Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM) é um instrumento de informação desenvolvido para apoiar as funções gerenciais de planejamento, tomada de decisão e controle operacional, baseado no SIAFI.

O ativo é composto de ativo financeiro e não financeiro. A soma do ativo financeiro com o ativo não financeiro resulta no ativo real. No ativo financeiro ficam as contas representativas de valores realizáveis que compõem o sistema financeiro. No ativo não financeiro ficam as demais contas chamadas patrimoniais representativas de valores a receber e de bens. O ativo compensado é destacado logo após o ativo real.

O passivo é composto de passivo financeiro e não financeiro. A soma do passivo financeiro com o passivo não financeiro resulta no passivo real. No passivo financeiro ficam as contas representativas de valores exigíveis que compõem o sistema financeiro. No passivo não financeiro ficam as demais contas patrimoniais representativas de valores a pagar. O passivo compensado é destacado logo após o patrimônio líquido, que é apurado pela comparação dos totais de ativo real e passivo real. A diferença, seja positiva ou negativa, aparecerá no lado do passivo, à semelhança da estrutura do balanço patrimonial definido pela Lei das Sociedades Anônimas.

Como podemos perceber, o balanço patrimonial é formado atualmente a partir dos princípios estabelecidos na Lei n. 4.320/64, mas segue também a Lei n. 6.404/76, visando representar com abrangência e fidedignidade a real situação do patrimônio, estando compreendidas nessa definição toda a Administração Direta e a Administração Indireta, contemplada no Título X da Lei n. 4.320/64.

A finalidade de destacarmos no balanço patrimonial os valores financeiros (ativo financeiro e passivo financeiro) dos demais elementos patrimoniais consiste em facilitar o cálculo do superávit financeiro que, no nosso entender, deveria ter um título mais adequado, posto que não se trata de calcular diferença entre receitas

e despesas (apurar um resultado), mas sim de calcular o montante líquido dos valores financeiros que devem restar no patrimônio do órgão após pagos os compromissos financeiros. Esse título poderia ser: Ativo Financeiro Líquido ou mesmo Disponível Líquido.

O recurso hábil para abertura de créditos suplementares e especiais, de acordo com o artigo 43, parágrafo 1º, inciso I, da Lei n. 4.320/64, ou seja, o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial, é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se ainda os saldos dos créditos adicionais transferidos e suas operações de crédito, representando uma disponibilidade (excesso) financeira, que precisa ser aplicada pela via orçamentária. Portanto, o superávit financeiro poderá servir como recurso para abertura de créditos suplementares e especiais.

O principal indicador do balanço patrimonial para os entes públicos é o que mede o superávit financeiro, fonte de recursos financeiros livres para abertura de créditos adicionais:

Superávit Financeiro = ativo financeiro – passivo financeiro

Balanço Orçamentário

De acordo com a Lei n. 4.320/64 (artigo 102): "O Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas". Nesse balanço, do lado das receitas, a disposição dos itens será efetuada por categoria econômica (correntes e de capital) e, do lado das despesas, inicialmente por tipo de crédito (orçamentário/suplementar, especial e extraordinário), os quais, por sua vez, são desdobrados também em função da categoria econômica da despesa (correntes e de capital).

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008, o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstra o resultado orçamentário e discrimina:

Essa resolução encontra-se disponível no *site*: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1133_2008.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

- as receitas por fonte; e
- as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário é acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa; e é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

Estrutura do Balanço Orçamentário

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 12, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço orçamentário.

O balanço orçamentário é um quadro com duas seções: “receita” e “despesa”. Cada uma delas apresenta quatro colunas.

Veja a seguir um exemplo do quadro completo do balanço orçamentário, dentro do critério da Lei n. 4.320/64, adaptado para fins didáticos, no qual se destacam as categorias econômicas correntes e de capital das receitas e despesas orçamentárias:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULO	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULO	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receita Corrente Tributárias Contribuições Patrimonial Serviços Etc. Receita de Capital Operações de Crédito Alienação de Bens Amortização de Empréstimos Etc				Crédito Inicial / Suplementar Despesa Corrente Despesa de Capital Crédito Especial Despesa Corrente Despesa de Capital Crédito Extraordinário Despesa Corrente Despesa de Capital			
SOMA				SOMA			
Déficit Corrente				Superávit Corrente			
Déficit de Capital				Superávit de Capital			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 6: Balanço Orçamentário
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Para a receita, a primeira coluna relaciona os títulos por categoria econômica; a segunda coluna apresenta o montante da receita prevista; a terceira coluna se refere ao total da execução da receita; e, na quarta coluna, observamos a diferença existente entre a receita prevista e a executada.

Para a despesa, a primeira coluna relaciona os títulos por tipo de crédito e, dentro de cada um, por categoria econômica; a segunda coluna apresenta o montante da despesa fixada; a terceira coluna se refere ao total da despesa executada; e, a quarta coluna, a diferença entre a despesa fixada e a executada.

Análise do Balanço Orçamentário

De acordo com o Manual de Demonstrações Contábeis Nacional (2009), a análise do balanço orçamentário tem como fator predominante preparar os indicadores que irão servir de suporte para a avaliação da gestão orçamentária.

Dentro desse contexto, veremos os aspectos relevantes sobre a disposição do quadro da demonstração e as observações sobre a composição dos valores constantes dele.

No que concerne à descrição das receitas e despesas, mesmo sendo a primeira por categoria econômica e a segunda por tipo de crédito, mantém-se, ainda, nesta última, a categoria econômica para fins de coerência, que possibilita demonstrar a composição do próprio superávit ou déficit orçamentário por categoria econômica.

A soma da coluna de previsão da receita deve ser compatível com a soma da coluna de fixação da despesa, podendo demonstrar que o orçamento foi aprovado com equilíbrio ou não. Se esses valores não forem idênticos, o balanço orçamentário estará apontando um déficit ou um superávit na aprovação do orçamento.

O déficit de previsão pode ocorrer em virtude de aprovação de créditos adicionais extraordinários sem indicação de fontes de recursos, fato admitido pela Lei n. 4.320/64. O superávit de previsão não é comum ocorrer, pois quando é verificado, normalmente, retira-se da Lei de Orçamento a parcela das receitas que estão previstas em montante superior às despesas fixadas.

A soma das colunas de execução (da receita e da despesa) deve, em tese, também ser igual, apesar de na prática isto dificilmente ocorrer. Isso se justifica com base no que ensinam os doutrinadores da área de orçamento que defendem o raciocínio de que o resultado esperado no orçamento do Setor Público é o equilíbrio.

Os valores da linha do total devem se apresentar sempre idênticos, quando se compara as colunas da receita e da despesa, depois de apurados os resultados correntes e de capital. Isso permite o "fechamento" do balanço.

Além de analisar o balanço orçamentário, relacionando-se a primeira coluna da receita (previsão) com a primeira coluna da despesa (fixação), também a segunda coluna da receita (execução) deve ser comparada com a segunda coluna da receita (execução), quando apuraremos o resultado da execução orçamentária, podendo ocorrer superávit se a execução da receita for maior que a realização da despesa, ou déficit se ocorrer o inverso.

Se achar necessário, volte ao Quadro 6 para visualizar melhor o que está sendo apresentado.

Os resultados apurados no balanço orçamentário podem se apresentar sob os seguintes títulos, segundo Mota (2009):

- SUPERÁVIT: o superávit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da receita e a execução da despesa. Essa diferença deverá ser adicionada ao montante da execução da despesa para igualar com o total da execução da receita.
- DÉFICIT: o déficit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da despesa e a execução da receita. Essa diferença deverá ser adicionada ao montante da execução da receita para igualar com o total da execução da despesa.
- EQUILÍBRIO: o equilíbrio orçamentário ocorre quando há igualdade entre os totais da execução da receita e da execução da despesa.

Desse modo, ao compararmos a execução da receita com a da despesa, as situações que encontramos podem ser assim traduzidas:

- receita arrecadada maior que despesa realizada, demonstrando que houve superávit orçamentário;
- despesa realizada maior que receita arrecadada, demonstrando que houve déficit orçamentário; e
- receita arrecadada igual à despesa realizada, demonstrando equilíbrio na execução orçamentária.

É possível calcularmos o superávit ou o déficit na aprovação do orçamento. Entretanto, em termos práticos essa informação não tem muita utilidade, tendo em vista que o conceito de resultado só deve ser aplicado a algo realizado, executado, conforme já vimos.

O resultado apurado neste balanço poderá ser desdobrado, sendo calculado também por categoria econômica: corrente e de capital.

Dessa forma, teremos o resultado do orçamento corrente e o resultado do orçamento de capital, que combinados formam o resultado orçamentário.

O **resultado do orçamento corrente** pode se apresentar da seguinte forma:

- Superávit do orçamento corrente: quando o total da receita corrente realizada superar o da despesa corrente realizada.
- Déficit do orçamento corrente: quando o total da despesa corrente realizada superar o da receita corrente realizada.

O **resultado do orçamento de capital** pode se apresentar da seguinte maneira:

- Superávit do orçamento de capital: quando o total da receita de capital realizada superar o da despesa de capital realizada.
- Déficit do orçamento de capital: quando o total da despesa de capital realizada superar o da receita de capital realizada.

O balanço orçamentário também pode ser compreendido pela comparação entre as colunas de previsão e de execução da receita e entre as colunas de fixação e de execução da despesa.

A receita por ser prevista pode ser arrecadada a menor ou a maior. Entretanto, a despesa por ser fixada, só pode ser realizada até o limite autorizado (fixado) no orçamento ou em créditos adicionais, somente podendo ser emitido empenho até o valor fixado, ocorrendo, geralmente, economia orçamentária, porquanto dificilmente os valores conseguem ser idênticos.

Ao compararmos os valores da previsão da receita com os valores da receita executada podemos ter as seguintes situações:

- receita prevista maior que receita arrecadada, demonstrando que houve INSUFICIÊNCIA DE ARRECADAÇÃO; e
- receita prevista menor que receita arrecadada, demonstrando que houve EXCESSO DE ARRECADAÇÃO.

Ao compararmos os valores da fixação da despesa com os valores da despesa executada podemos encontrar as seguintes situações:

- Despesa fixada maior que despesa realizada, demonstrando ECONOMIA DE DESPESAS; e
- Despesa fixada menor que despesa realizada, demonstrando que houve EXCESSO DE DESPESAS.

É possível, ainda, realizarmos análises de cunho econômico neste balanço, incluindo o estudo sobre a tendência para a capitalização ou descapitalização na aprovação do orçamento, ou mesmo na execução.

Outra análise que pode ser feita no balanço orçamentário é comparar o montante de um dos itens das receitas de capital, denominado de receita de operações de crédito, com o montante de um dos itens das despesas de capital, denominado de despesa de amortização da dívida.

Podemos averiguar, então, se o endividamento do órgão está em crescimento ou reduzido:

- quando o montante da receita de operações de crédito superar o da despesa de amortização da dívida, podemos dizer que o endividamento está aumentando; e
- quando ocorrer o inverso, isto é, o montante da despesa de amortização da dívida superar o montante da receita de operações de crédito, podemos afirmar que o endividamento está sendo reduzido.

Balanço Financeiro

De acordo com o artigo 103 da Lei n. 4.320/64, o balanço financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, "bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte".

O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do Setor Público no período a que se refere, e discrimina:

- a receita orçamentária realizada por destinação de recurso;
- a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;
- os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

A destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social.

Assim como ocorreu com os outros balanços, há necessidade de conhecermos a estrutura do balanço financeiro exigido pela Lei n. 4.320/64 e a do balanço financeiro elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Esse será nosso próximo assunto.

Estrutura do Balanço Financeiro

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 13, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço financeiro, conforme o Quadro 7.

De acordo com a estrutura definida pela Lei n. 4.320/64, o balanço financeiro é um quadro com duas colunas denominadas de "receita" (ingressos) e "despesa" (dispêndios). Essas duas colunas se igualam com a inclusão dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e dos saldos de disponibilidades que passam para o exercício seguinte.

RECEITAS (INGRESSOS)		DESPESAS (DISPÊNDIOS)	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	$	DESPESA ORÇAMENTÁRIA	$
RECEITA EXTRAORÇAMENTÁRIA	$	DESPESA EXTRAORÇAMENTÁRIA	$
DISPONÍVEL DO EXERCÍCIO ANTERIOR	$	DISPONÍVEL DO EXERCÍCIO SEGUINTE	$
TOTAL	$	TOTAL	$

Quadro 7: Balanço financeiro
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Examinando o anexo 13 da Lei n. 4.320/64, descobrimos que a coluna da receita é desdobrada nos seguintes títulos:

- Orçamentária;
- Extraorçamentária; e
- Saldo Disponível do Exercício Anterior.

De outro lado, encontramos que a coluna da despesa é desdobrada nos seguintes títulos:

- Orçamentária;
- Extraorçamentária; e
- Saldo Disponível para o Exercício Seguinte.

Desse modo, podemos afirmar que:

- A receita orçamentária será computada pelos valores efetivamente arrecadados.
- A despesa orçamentária será informada pelos valores realizados, ou seja, incluindo a paga e ainda aquela relativa à inscrição de restos a pagar (o parâmetro é a despesa legalmente empenhada).

Tanto na receita quanto na despesa, há distinção entre a orçamentária e a extraorçamentária, demonstrando mais uma vez a grande importância do orçamento para os órgãos públicos, pois além de termos um grupo de contas próprio para registro dos atos e fatos de natureza orçamentária, que é o sistema orçamentário; de termos um balanço específico para demonstrar a execução da Lei de Orçamento; também fazemos menção do resultado orçamentário na demonstração das variações patrimoniais e no balanço financeiro. Ainda destacamos os ingressos e dispêndios orçamentários.

A receita orçamentária, que representa os ingressos orçamentários, é apresentada por categoria econômica (receitas correntes e receitas de capital), enquanto que a despesa orçamentária é demonstrada por função (um dos elementos que compõem a antiga classificação funcional-programática da despesa orçamentária). Dessa forma, temos a despesa orçamentária, que representa os dispêndios orçamentários, distribuída pelas funções: saúde, transporte, educação etc.

Análise do Balanço Financeiro

A análise do balanço financeiro tem como objetivo preponderante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira.

O balanço financeiro deve demonstrar todos os recursos financeiros que ingressaram no órgão e os que foram desembolsados por ele. Então, na realidade, o que o balanço em foco quer demonstrar é o que aconteceu com os recursos financeiros (disponível) do órgão. Partindo do saldo inicial (chamado de disponível do período anterior), devemos adicionar as entradas de numerário do exercício atual sob a forma de receita orçamentária e ingressos extraorçamentários; e diminuir as saídas de numerário do exercício atual sob a forma de despesa orçamentária e dispêndios extraorçamentários, chegando ao saldo final ou atual (que é denominado de disponível para o período seguinte).

Ao final do exercício, podemos apurar o **resultado financeiro**, representado pela fórmula disponível atual menos disponível anterior; ou ainda, receita orçamentária mais ingressos extraorçamentários menos despesa orçamentária menos dispêndios extraorçamentários. Veja:

Resultado Financeiro:

- disponível atual (DAt) menos disponível anterior (DAnt); ou
- ingressos orçamentários mais ingressos extraorçamentários menos dispêndios orçamentários menos dispêndios extraorçamentários.

Se, por exemplo, o DAt for maior que o DAnt temos um resultado positivo (houve mais ingressos que dispêndios no ano). Se o DAt for menor que o DAnt temos um resultado negativo, significando que houve mais dispêndios que ingressos durante o exercício financeiro apurado.

Indicadores de Gestão

Um dos indicadores de gestão a ser utilizado na avaliação de gestão que pode ser calculado neste balanço é aquele

que demonstra o percentual de despesas efetivadas que estão pendentes de pagamento: total da inscrição de restos a pagar dividido pelo total da despesa orçamentária multiplicado por 100.

Destacamos que não há um número definido, mas pode ser aceitável um índice que revele um percentual em torno de 5%, indicando que quase todas as despesas executadas foram pagas no exercício financeiro. Um percentual muito superior a esse número poderá exigir explicações por parte do dirigente do órgão ao Tribunal de Contas.

Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indicará o resultado patrimonial do exercício, de acordo com o artigo 104 da Lei n. 4.320/64.

Esse demonstrativo pode ser comparado à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) exigida pela Lei n. 6.404/76, porque é nessa demonstração que se faz a apuração do resultado do exercício.

Como vimos, o resultado do exercício é fruto da comparação das variações ativas com as variações passivas. Esse é o resultado mais abrangente que se pode apurar na área pública, em função desse resultado é possível englobar os outros dois resultados (orçamentário e o financeiro).

O resultado do exercício, apurado nesse demonstrativo, é levado para o balanço patrimonial, compondo o saldo patrimonial (patrimônio líquido).

Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 15, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação da Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme o Quadro 8.

A Demonstração das Variações Patrimoniais é um quadro com duas seções: "Variações Ativas" e "Variações Passivas", distribuídas em dois grandes grupos: resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária, conforme o anexo 15 da Lei n. 4.320/64.

Cada uma dessas seções (colunas) é desdobrada da seguinte forma:

- Resultantes da Execução Orçamentária: receitas e despesas orçamentárias e mutações patrimoniais da despesa (mutações ativas) e da receita (mutações passivas);
- Independentes da Execução Orçamentária (superveniências e insubsistências ativas e passivas); e
- Resultado Patrimonial (déficit ou superávit patrimonial).

No Quadro 8 vemos que a soma das variações ativas e passivas é informada antes do resultado patrimonial.

VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
Resultantes da Execução Orçamentária	**Resultantes da Execução Orçamentária**
- Receita Orçamentária	- Despesa Orçamentária
- Receita Corrente	- Despesa Corrente
- Receita de Capital	- Despesa de Capital
- Mutações Patrimoniais da Despesa	- Mutações Patrimoniais da Receita
- Aquisição de Bens	- Alienação de Bens
- Construção de Bens Imóveis	- Amortização de Empréstimos
Independentes da Execução Orçamentária	**Independentes da Execução Orçamentária**
- Inscrição da Dívida Ativa	- Cancelamento da Dívida Ativa
- Cancelamento de Restos a Pagar	- Encampação de Dívidas Passivas
- Doações de Bens Recebidas	- Doações de Bens Concedidas
Soma das Variações Ativas	Soma das Variações Passivas
Resultado Patrimonial	**Resultado Patrimonial**
Déficit	Superávit
TOTAL	**TOTAL**

Quadro 8: Demonstração das Variações Patrimoniais
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

As alterações patrimoniais são divididas em orçamentárias e extraorçamentárias. As orçamentárias são aquelas que dependem de orçamento aprovado para que ocorram, como a execução da receita e da despesa orçamentárias. As extraorçamentárias são aquelas independentes de autorização orçamentária, tais como os provenientes de fatos supervenientes ou insubsistentes: doações de bens, cancelamento de restos a pagar etc.

A elaboração da demonstração das variações patrimoniais tem por base os saldos acumulados durante o exercício nas contas representativas de resultado, as quais estão estruturadas no Plano de Contas da Administração Federal de forma a permitir, com maior facilidade, o levantamento da demonstração, devendo corresponder exatamente aos saldos das contas pertencentes às seguintes classes: Resultado Diminutivo do Exercício; e Resultado Aumentativo do Exercício.

As variações passivas coincidem com a classe do Plano de Contas denominada Resultado Diminutivo do Exercício, código “5”. Já as variações ativas coincidem com a classe do Plano de Contas denominada Resultado Aumentativo do Exercício, código “6”.

Os saldos das contas de resultado de despesa (classe “3”) e receita (classe “4”) orçamentárias, ao final do exercício, são transferidos para as classes “5 – Resultado Diminutivo do Exercício” (variações passivas) e “6 – Resultado Aumentativo do Exercício” (variações ativas), respectivamente, a fim de possibilitar a apuração do resultado.

De acordo com Mota (2009), deverão ser distinguidas as variações ativas e passivas orçamentárias das extraorçamentárias, de modo a possibilitar o levantamento do resultado orçamentário do exercício.

Esteja atento para não confundir esse resultado com o resultado orçamentário apurado no balanço orçamentário, pois este não sofre a influência das mutações ativas e passivas e também não inclui as contas de interferências ativas e passivas, ambas de origem orçamentária.

A segregação das variações ativas e passivas extraorçamentárias tem a intenção também de propiciar o conhecimento do resultado extraorçamentário do exercício. O somatório dos resultados orçamentário e extraorçamentário representará o resultado global do exercício (denominado de econômico ou patrimonial), que deverá ficar patente na DVP.

Veja, então, como a apuração do resultado é simples.

A apuração do resultado ocorre por meio da operação de subtração entre o total das variações ativas e passivas (classe “6” menos classe “5”), já incluídas nestas o montante da receita orçamentária e da despesa orçamentária.

Os totais das colunas de variações ativas e passivas se igualam após a apresentação do cálculo do resultado. Caso seja superávit, este ficará do lado das variações passivas, sendo déficit deverá ser informado do lado das variações ativas. Esse procedimento proporciona o equilíbrio necessário à demonstração, fato que reforça o entendimento de que esta deva ser denominada de “balanço”.

A Demonstração das Variações Patrimoniais funciona como a demonstração do resultado do exercício exigida pela Lei n. 6.404/76. Todas as contas de resultado, ao final do exercício, são contrapostas a fim de se apurar o resultado. Entretanto, como a Demonstração das Variações Patrimoniais, por exigência da Lei n. 4.320/64, deve ser apresentada em duas colunas cujos totais deverão ser iguais, exatamente pela inclusão do resultado do exercício, ela se apresentará sempre em equilíbrio.

Análise da Demonstração das Variações Patrimoniais

Pela definição legal, nas variações ativas orçamentárias encontramos: as receitas correntes e de capital e as mutações patrimoniais ativas de bens, direitos e obrigações decorrentes da execução da despesa orçamentária. Nas variações ativas extraorçamentárias (independentes da execução orçamentária) encontramos as alterações aumentativas de bens e de direitos e as alterações diminutivas de obrigações.

Ainda pela definição legal, entre as variações passivas orçamentárias identificamos: as despesas correntes e de capital e as mutações patrimoniais passivas de bens, direitos e obrigações oriundas da execução da receita orçamentária. As variações passivas extraorçamentárias (independentes da execução orçamentária) são originadas de alterações diminutivas de bens, direitos e de alterações aumentativas de obrigações, como podemos visualizar no Quadro 9.

Lei n. 4.320/64

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
VARIAÇÕES ATIVAS	**VARIAÇÕES PASSIVAS**
Resultantes do Orçamento	**Resultantes do Orçamento**
- Receita Corrente	- Despesa Corrente
- Receita de Capital	- Despesa de Capital
- Mutações Patrimoniais Ativas	- Mutações Patrimoniais Passivas
Independentes do Orçamento	**Independentes do Orçamento**
- Inscrição da Dívida Ativa	- Doações de Bens
- Perdão de Dívidas Passivas	- Encampação de Dívidas Passivas
- Soma das Variações Ativas	- Soma das Variações Passivas
Resultado Patrimonial	**Resultado Patrimonial**
- Déficit	- Superávit
TOTAL	**TOTAL**

Quadro 9: Demonstração das Variações Patrimoniais
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Atualmente, em decorrência da evolução ocorrida na área pública, com a implementação de novos procedimentos e conceitos, proporcionada pela utilização de sistemas de informação, encontramos outros conteúdos na demonstração das variações patrimoniais, que não foram previstos na Lei n. 4.320/64, os quais destaca Mota (2009):

Conhecemos esses sistemas nas Unidades 4 e 5. São eles: o SIAFI e o SIAFEM.

VARIAÇÕES ATIVAS:

- Variações ativas orçamentárias:

  Receitas orçamentárias, **Interferências ativas (transferências financeiras recebidas)** e Mutações ativas de bens, direitos e obrigações decorrentes da despesa.

- Variações ativas extraorçamentárias:

  Receitas extraorçamentárias, **Interferências ativas (transferências financeiras e patrimoniais recebidas)** e Acréscimos patrimoniais decorrentes de incorporação de bens e direitos e desincorporação de obrigações.

VARIAÇÕES PASSIVAS:

- Variações passivas orçamentárias:

  Despesas orçamentárias, **Interferências passivas (transferências finan-ceiras concedidas)** e Mutações passivas de bens, direitos e obrigações decorrentes da receita.

- Variações passivas extraorçamentárias:

  Despesas extraorçamentárias, **Interferências passivas (transferências financeiras e patrimoniais concedidas)** e Decréscimos patrimoniais decorrentes de desincorporação de bens e direitos e incorporação de obrigações.

De acordo com Mota (2009), devemos considerar ainda o Resultado Patrimonial que pode ser representado por superávit patrimonial, demonstrando que as variações ativas superaram as

passivas (resultado positivo); ou por déficit patrimonial, demonstrando que as variações passivas superaram as ativas (resultado negativo).

Os aumentos de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo são também conhecidos como superveniência do ativo; enquanto os aumentos de valores representativos de passivo são conhecidos como superveniência do passivo, quando independentes da execução da Lei Orçamentária.

A diminuição de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo é denominada de insubsistência passiva ou insubsistência do ativo, mas a diminuição de valores representativos de passivo é denominada de insubsistência ativa ou insubsistência do passivo, quando não resultante da execução do orçamento.

Como vimos na Unidade 3, os aumentos de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo são também conhecidos como superveniências ativas, enquanto os aumentos de valores representativos de passivo são conhecidos como superveniências passivas, quando não resultantes da Lei Orçamentária, assim como a diminuição de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo é denominada de insubsistência passiva, e a diminuição de valores representativos de passivo é denominada de insubsistência ativa, quando não proveniente da execução do orçamento.

Segundo a Resolução CFC n. 1.133/2008, item 25:

> A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial (BRASIL, 2008).

As variações quantitativas são decorrentes de transações no Setor Público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. E as variações qualitativas são decorrentes de transações no Setor Público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com a seguinte discriminação:

- variações orçamentárias por categoria econômica; ou
- mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com a estrutura do Plano de Contas.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

Além das demonstrações exigidas pela Lei n. 4.320/64, por meio da NBC T 16.6 foram introduzidas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- das operações;
- dos investimentos; e
- dos financiamentos.

O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e aos financiamentos.

Demonstração do Resultado Econômico

A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do Setor Público e deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar, na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- resultado econômico apurado.

A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.

Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Demonstrativos Exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal

Apresentamos a seguir, o conteúdo dos artigos 52 e 53 (Seção III – Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária), que compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), e dos artigos 54 e 55 (Seção IV – Do Relatório de Gestão Fiscal), que compõe o Relatório de Gestão Fiscal.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

Artigos 52 e 53 da Lei Complementar n. 101 (LRF)

"Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:
I – balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
II – demonstrativos da execução das:
a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido, demonstrativos relativos a:

I – apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II – receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III – resultados nominal e primário;

IV – despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V – Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I – do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II – das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III – da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I – da limitação de empenho;

II – da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Relatório de Gestão Fiscal

Artigos 54 e 55 da Lei Complementar n. 101 (LRF)

"Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I – Chefe do Poder Executivo;

II – Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III – Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV – Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I – comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

a) despesa total com pessoal, distinguindo-a com inativos e pensionistas;

b) dívidas consolidada e mobiliária;

c) concessão de garantias;

d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II – indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III – demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.
§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea a do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.
§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.
§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.
§ 4º Os relatórios referidos nos art. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Resumindo

Nesta Unidade, apresentamos as demonstrações contábeis existentes na Administração Pública, suas estruturas e quais resultados poderão ser obtidos, sejam eles orçamentário, financeiro, patrimonial ou econômico.

Vimos que as demonstrações diferem daquelas existentes na Contabilidade Geral, principalmente em razão da necessidade de registrar o orçamento e sua execução, bem como os atos administrativos potenciais.

Apresentamos uma abordagem dos demonstrativos de acordo com a Lei n. 4.320/64 e as inovações trazidas pelas NBCTs e pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central de Contabilidade da União ao longo dos últimos anos.

Nesta Unidade, vimos os seguintes tópicos:

- Resultados Apurados: superávit (receita maior que despesa ou variações ativas maiores que variações passivas) ou déficit (despesa maior que receita ou variações passivas maiores que variações ativas).
- Os resultados gerais do exercício são apurados e demonstrados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.
- Nos balanços orçamentário, financeiro e na Demonstração das Variações Patrimoniais são apurados e demonstrados os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial/econômico.

- No balanço patrimonial apenas apresenta-se o resultado patrimonial ou econômico e faz-se a demonstração da posição dos bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido, e ainda do compensado.
- O balanço orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas. A receita será apresentada por categoria econômica e a despesa por tipo de crédito (orçamentário ou adicional) e, depois, por categoria econômica.
- A Demonstração das Variações Patrimoniais: evidenciará as alterações ocorridas no patrimônio durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial.
- O código no Plano de Contas da Administração Federal é 5.
- O balanço patrimonial demonstrará os ativos e passivos financeiros e permanentes, as contas de compensação e o saldo patrimonial.
- O balanço financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e com os que passarão para o exercício seguinte.

Atividades de aprendizagem

Chegamos ao final da Unidade 5, na qual estudamos sobre as demonstrações contábeis. Esses conhecimentos são importantes para reconhecer as demonstrações e seus respectivos resultados. Caso tenha ficado alguma dúvida, releia o material e, se necessário, entre em contato com seu tutor para esclarecer.

Balanço Orçamentário

1. A estrutura sintética referente à execução de um balanço orçamentário divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional era:

   Receitas correntes: 120 (Tributária = 100 e Serviços = 20)

   Receita de capital: 100 (Operações de Crédito = 80 e Outras = 20)

   Despesas correntes: 100 (Pessoal e encargos sociais = 25, Juros e encargos da dívida = 50 e Outras = 25)

   Despesa de capital: 120 (Investimentos = 10, Inversões financeiras = 10, Amortização da dívida = 90 e Outras = 10)

   Analisando os dados mencionados, julgue os itens a seguir:

   a) ( ) O balanço apresentou superávit corrente, déficit de capital e resultado global nulo.

   b) ( ) O montante das receitas correntes não seria suficiente para fazer face ao serviço da dívida.

   c) ( ) As operações de crédito excederam o limite da despesa de capital cuja cobertura a Constituição Federal autoriza mediante endividamento.

d) ( ) O órgão está reduzindo o montante do endividamento.

e) ( ) A composição do orçamento de capital permite afirmar que houve capitalização.

Demonstração das Variações Patrimoniais

Considere as informações a seguir relativas a um balanço orçamentário:

Receitas correntes previstas: 100	Receitas correntes executadas: 120
Receitas de capital previstas: 150	Receitas de capital executadas: 145
Despesas correntes fixadas: 90	Despesas correntes executadas: 89
Despesas de capital fixadas: 160	Despesas de capital executadas: 151

2. Com base nas informações acima aponte a alternativa correta:

   a) ( ) O balanço apresentou excesso de arrecadação na receita de capital.

   b) ( ) O orçamento de capital apresentou superávit.

   c) ( ) O orçamento corrente apresentou superávit.

   d) ( ) O balanço apresentou resultado final deficitário.

Com base nas informações a seguir, relativas a um órgão público, identifique as variações patrimoniais envolvidas, elabore a DVP e responda às questões que se seguem, apontando a alternativa correta.

- Foi recebido um repasse no valor de 100.
- Materiais de estoque foram consumidos no total de 50.
- O total da receita orçamentária arrecadada foi de 390.
- A despesa orçamentária realizada totalizou 280.
- Foram recebidos direitos oriundos da dívida ativa no montante de 40.
- Materiais permanentes foram adquiridos no valor de 35.
- Foi construído um imóvel cujo custo totalizou 110.
- A dívida fundada do órgão foi atualizada pelo total de 60.
- Empréstimos concedidos a terceiros foram amortizados no total de 200.

3. O valor das interferências ativas orçamentárias é:

   a) ( ) 160

   b) ( ) 100

   c) ( ) 145

   d) ( ) 45

   e) ( ) 175

Balanço Patrimonial

4. Sabe-se que a Contabilidade Pública é um ramo da Ciência Contábil que elabora demonstrativos contábeis específicos, exigidos pela Lei n. 4.320/64, diferentemente dos demais ramos da contabilidade, que seguem as normas da Lei n. 6.404/76. O único demonstrativo elaborado, tanto por empresas privadas, quanto por órgãos e entidades públicas, é o balanço patrimonial. Todavia, tendo o mesmo título e conteúdo, os elementos patrimoniais são apresentados com a utilização de critérios distintos. Considerando o assunto abordado neste enunciado, julgue os itens a seguir:

   a) ( ) O ativo financeiro exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de ativo circulante da Lei das S/A.

   b) ( ) O ativo permanente exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de ativo permanente da Lei n. 6.404/76.

   c) ( ) O passivo financeiro exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de passivo circulante estabelecido pela Lei n. 6.404/76.

   d) ( ) O passivo permanente exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de exigível a longo prazo adotado pela Lei n. 6.404/76.

Balanço Financeiro

5. A inclusão dos fenômenos contábeis nos vários tipos de demonstrativos apresenta particularidades na área pública. Julgue os itens seguintes:
   a) ( ) O valor inscrito em restos a pagar no exercício figura como receita extraorçamentária no balanço financeiro.
   b) ( ) As despesas de exercícios anteriores não integram a demonstração das variações patrimoniais.
   c) ( ) As obrigações do passivo financeiro constituem a chamada dívida fundada.
   d) ( ) As cauções em dinheiro, recebidas de terceiros, mesmo constituindo ingressos extraorçamentários, são computadas no balanço financeiro.
   e) ( ) Um déficit patrimonial pode reduzir o ativo real líquido ou aumentar o passivo real descoberto.

Demonstrações Contábeis

6. Indique com F, se falso, e com V, se verdadeiro:
   a) ( ) No balanço financeiro encontramos a inscrição de restos a pagar do exercício ao lado dos dispêndios.
   b) ( ) No balanço orçamentário a despesa é apresentada na seguinte ordem: por categoria econômica e por tipo de crédito.
   c) ( ) O déficit corrente identificado no balanço orçamentário é encontrado ao lado da receita.
   d) ( ) Insuficiência de arrecadação é definida como receita arrecadada menor que receita prevista.
   e) ( ) A execução da receita é controlada nas contas de compensação passiva.

Referências

ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei n.4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 23 set. 2010.

______. *Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Constituição República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2000*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Decreto3589_2000.PDF>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

______. *Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001*. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2010_25ago2010.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

______. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento MTO*. Versão 2009. Brasília, 2008.

______. *Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1133_2008.htm>. Acesso em: 15 out. 2010.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo, ed. Atlas, 2007.

HOUAISS. *Instituto Antonio Houaiss*. Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Objetiva: junho de 2009

KOHAMA, Hélio. *Balanços públicos*. São Paulo: Atlas, 1999.

______. Contabilidade Pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006.

LACOMBE, Francisco José Masset. *Dicionário de negócios*: mais de 6.000 termos em inglês e português. São Paulo: Saraiva, 2009.

MANUAL DE DESPESA NACIONAL (Brasil). *Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 2008*. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf >. Acesso em: 27 set. 2010.

MANUAL DE RECEITA NACIONAL (Brasil). *Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 2008*. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualReceitaNacional.pdf >. Acesso em: 27 set. 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria n. 136, de 6 de março de 2007*. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf>. Acesso em: 22 out. 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Publico*. Brasília: autor-editor, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Volume I, Manual de Receita Nacional, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil) Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Volume I, Manual de Despesa Nacional, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volumes I e II, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volume I, Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volume II, Relatório Resumido de Execução Orçamentária, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volume III, Relatório de Gestão Fiscal, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil) . Manual de Demonstrações Contábeis Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 1 ed. Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental*: Um Enfoque Administrativo. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Jair Cândido da. *Lei n. 4.320/64 Comentada*. Brasília: Thesaurus, 2007.

Minicurrículo

Rosaura Conceição Haddad



Servidora Pública há 30 anos, 1º órgão de origem Ministério da Fazenda, Ex-servidora da Secretaria do Tesouro Nacional – STN/CCONT, lotada na Coordenação Geral de Contabilidade – Chefe da Divisão de Procedimentos Contábeis, requisitada para a CISET/PR onde atua até os dias atuais, contadora de todos os Órgãos vinculados à Presidência da República/PR.

Francisco Glauber Lima Mota



Foi Analista de Finanças e Controle do Ministério da Fazenda e da Presidência da República. Atualmente é Contador da Câmara dos Deputados e professor do Centro Universitário de Brasília entre outras instituições.